



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CLAUDIMAR ANDREWS BATISTA ALVES DA SILVA**

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: UM ESTUDO NA CONTROLADORIA GERAL DO  
ESTADO DA PARAÍBA**

**JOÃO PESSOA  
2020**

**CLAUDIMAR ANDREWS BATISTA ALVES DA SILVA**

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: UM ESTUDO NA CONTROLADORIA GERAL  
DO ESTADO DA PARAÍBA**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Tiago Henrique de Souza Echternacht

**JOÃO PESSOA  
2020**

**Catálogo na publicação**  
**Seção de Catalogação e Classificação**

S586s Silva, Claudimar Andrews Batista Alves da.

Sistema de Controle Interno. Um Estudo na Controladoria  
Geral do Estado da Paraíba / Claudimar Andrews Batista  
Alves da Silva. - João Pessoa, 2020.  
83 f.

Orientação: Prof Dr Tiago de Souza Echternacht.  
Monografia (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. Administração Pública. 2. Controle Interno. 3. COSO.  
4. Controladoria Geral do Estado. I. Echternacht, Prof  
Dr Tiago de Souza. II. Título.

UFPB/BC

**CLAUDIMAR ANDREWS BATISTA ALVES DA SILVA**

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: UM ESTUDO NA CONTROLADORIA GERAL  
DO ESTADO DA PARAÍBA**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do TCC em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

**BANCA EXAMINADORA**



Presidente(a): Prof. Dr. Tiago Henrique de Souza Echternacht

Instituição: UFPB

---

Membro: Prof. Dr. Mateus Alexandre Costa dos Santos

Instituição: UFPB

---

Membro: Prof.(a) Ma. Ionara Stefani Viana de Oliveira

Instituição: UFPB

João Pessoa, 31 de março de 2020.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primordialmente ao Senhor Deus por ter me concedido saúde, motivação, muita força, fé, sabedoria do alto, autocontrole emocional e perseverança para enfrentar e superar os obstáculos que me deparei ao longo da graduação, ensinando-me diariamente a me tornar um ser humano cada vez mais forte e mais voltado para os propósitos de Deus;

Em seguida agradeço aos meus pais, Claudimar Alves da Silva e Andréa Verônica Batista da Silva por terem sempre acreditado em mim até quando eu já pensava em desistir, sempre me apoiando incondicionalmente, motivando em todas as áreas da vida, aconselhando, ensinando e exercendo o melhor deles com maestria e dedicação para que eu tivesse uma boa educação e chegasse à universidade;

Aos meus avós Maternos, Leonídio Chagas Batista e Alcinira de Lima Batista que sempre cuidaram de mim desde pequeno, oferecendo total presença nas horas em que mais precisei, incentivando-me a buscar os meus objetivos e a me direcionar a uma vida com mais intimidade com Deus, como também gratidão aos meus avós Paternos, Cícero Guedes e Maria José, que sempre lutaram em me proporcionar uma vida melhor, instruindo e investindo sempre nos meus estudos com todo amor, carinho e dedicação; Aos meus irmãos, tios, primos e parentes que depositaram a confiança em mim, apoiando-me durante toda a trajetória da minha vida e almejando o sucesso à minha vida pessoal, acadêmica e profissional;

A minha namorada e futura esposa Jussara Mary Ribeiro da Silva, que está sempre me apoiando nas diversas áreas da minha vida, inclusive a amorosa, transmitindo amor, paz, tranquilidade, compreensão, empatia e autenticidade, incentivando e me aconselhando a nunca desistir dos meus objetivos de vida, acreditando e anelando meu êxito pessoal e profissional. Obrigado, amor da minha vida e serva do Senhor, por sempre me ajudar nos momentos em que eu mais precisei de forma incondicional; bem como minha sogra Tereza Carmem por estar sempre me ajudando, incentivando a buscar minhas metas e objetivos, aconselhando e instruindo a alçar voos altos na vida, através das suas experiências relevantes vivenciadas no meio acadêmico e profissional, me proporcionando, através das suas palavras a me tornar gradativamente um ser humano melhor e mais experiente, além de todo amor e carinho oferecido sem medir esforços,

encorajando-me a buscar a Deus diariamente e vovó Carminha, meu sogro José Pedro e João Batista de Araújo por me motivarem, apoiarem nos momentos bons e ruins, oferecendo palavras de experiências vividas, ânimo, força, perseverança e amor me tornando uma pessoa mais forte e prudente;

Expresso minha gratidão a toda UFPB, aos meus amigos e colegas de turma que me proporcionaram experiências inesquecíveis e ao seu corpo docente que é bem capacitado e atualizado em sua maioria, em especial aos professores do Departamento de Finanças e Contabilidade que deixaram marcado em minha vida um pouco dos seus conhecimentos e experiências, contribuindo com a minha trajetória acadêmica e fazendo com que cada aula agregasse valor imensurável no âmbito pessoal e profissional;

Agradeço aos professores do CCSA especialmente à professora Ionara Stéfani, Risolene Macena, Sheila Sayuri Kataoka, Ana Lúcia Coelho, Simone Bastos Paiva, Mateus Alexandre, Paulo Roberto Nóbrega Cavalcanti, Rossana Guerra de Souza, Victoria Putriano Zuninga, Dimas Barreto de Queiroz, Felipe Pontes, Edmery Tavares, Vera Lucia Cruz dentre tantos outros que exercem a docência com maestria, ensinando e motivando-me a ser um profissional melhor e mais capacitado no âmbito pessoal e profissional.

Ao meu orientador e amigo professor Dr. Tiago Henrique de Souza Echternacht, pelo excelente ser humano que é, demonstrando total comprometimento e atenção aos seus orientandos, ajudando, apoiando, aconselhando-me a nunca desistir dos meus objetivos de vida e a superar os obstáculos, me impulsionando a ser um indivíduo e profissional melhor, agradeço por toda confiança depositada e pela orientação prestada, foi uma honra ter sido seu aluno e orientando.

A todos os servidores da Controladoria Geral do Estado, por terem confiado em mim na realização desta pesquisa, em especial aos gerentes da Auditoria, Contadoria e Gabinete e aos meus amigos e colegas da CGE em especial, Raickson Agostinho, Maria de Lourdes, Cassia Monteiro, Julia Gomes, dentre outros que me apoiaram e motivaram com palavras de força, fé e sabedoria para que este trabalho venha a ser concretizado.

“Mas os que esperam no Senhor  
renovarão as suas forças e subirão com  
asas como águias; correrão e não se  
cansarão; caminharão e não se fatigarão.”  
(Isaías 40:31)

## RESUMO

O presente estudo buscou avaliar a utilização do controle interno na Controladoria Geral do Estado, localizada em João Pessoa - Paraíba. A pesquisa em questão se classificou como qualitativa. Já para coleta e tratamento dos dados foram utilizados como base os estudos metodológicos de forma aplicada de Costa (2019), Santos (2016) e Teixeira (2008), onde houve análises quanto o gerenciamento de risco e controle e o controle interno em uma organização pública, bem como sua importância na gestão da entidade. Na Seção 4, na análise de resultados, apurou-se o recebimento de um número significativo de 31 respondentes mediante questionário, dentro da perspectiva de que o Controle Interno é praticado de forma adequada dentro de um órgão da administração pública, as perguntas foram relacionadas com as normas que regem o Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) 2017, bem como as linhas de defesa, estas que fazem parte da Cartilha de Controle Interno do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba. Os resultados obtidos da presente pesquisa foram o seguinte: com relação às atividades de controle pode-se afirmar que as informações sobre a gestão, normas e diretrizes de controle são divulgadas a maioria dos servidores do órgão, existe de um modo geral segregação de funções, conciliação, análise de relatórios, manual de políticas e procedimentos em cada setor, como também foi observado que a maioria dos respondentes não possuem conhecimentos aprofundados referentes aos componentes e princípios da Estrutura Integrada (Framework) de 2017, com destaque aos três componentes da estrutura do COSO - Governança de Risco e Cultura, Estratégia e definição de objetivos e Desempenho, abordados na sessão 4.3 na análise comparativa.

**Palavras - chave:** Administração Pública. Controle Interno. COSO. Controladoria Geral do Estado.



## **ABSTRACT**

The present study aimed to analyze whether the principles and standards of internal controls are being used correctly within state public entities. The research in question was classified as qualitative. As for data collection and treatment, methodological studies by Costa (2019), Santos (2016) and Teixeira (2008) were used as a basis, where there were analyzes regarding risk and control management and internal control in a public organization, as well as their importance in the management of the entity. In Section 4, in the analysis of results, it was found that a significant number of 31 respondents were received through a questionnaire, within the perspective that Internal Control is practiced properly within a public administration body, the questions were related to the rules governing the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) 2017, as well as the lines of defense, which are part of the Internal Control Primer of the Court of Auditors of the State of Paraíba. The results obtained from the present research were as follows: with regard to control activities, it can be said that, information on management, rules and control guidelines are disclosed to most employees of the agency, there is generally a segregation of functions , reconciliation, analysis of reports, manual of policies and procedures in each sector, as it was also observed that the majority of respondents do not have in-depth knowledge regarding the components and principles of the 2017 Integrated Framework, highlighting to the three components of the COSO structure - Risk and Culture Governance, Strategy and definition of objectives and Performance, discussed in section 4.3 in the comparative analysis.

**Keywords:** Internal Control. Public Organization. COSO. General controllership.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - História do Controle Interno.....	28
Quadro 2 - Formas de Controle na Administração Pública.....	27
Quadro 3 - Componentes do COSO II.....	34
Quadro 4 - Componentes do COSO Framework.....	35
Quadro 5 - Setores da CGE-PB.....	45
Quadro 6 - Respondentes por Setor.....	48
Quadro 7 - Afirmativas relacionadas ao Sistema de Controle Interno.....	57
Quadro 8 - Afirmativas relacionadas ao Manual de Políticas e Procedimentos.....	58
Quadro 9 - Afirmativas relacionadas às Políticas e Práticas Sólidas.....	58

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 - Estrutura de Controle no setor Público no Âmbito Federal.....	32
Figura 2 - Modelo das Três Linhas de Defesa.....	37
Figura 3 - Modelo de Quatro Linhas de Defesa.....	39
Figura 4 - Sistema de Controle Interno.....	42

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Linhas de Defesa.....	47
Gráfico 2 - Funções do Sistema de Controle Interno do Estado.....	47
Gráfico 3 - Divulgação das Informações.....	48
Gráfico 4 - Segregação de Funções.....	49
Gráfico 5 - Utilização de Verificações Independentes por Setor.....	52

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CGE	Controladoria Geral do Estado.
CGU	Controladoria Geral da União.
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
PODC	Planejar, Organizar, Direcionar e Controlar.
SCI	Sistema de Controle Interno.
SIC	Sistema de Informações Contábeis.
TCE	Tribunal de Contas do Estado.
TCU	Tribunal de Contas da União.
UCCI	Unidade Central de Controle Interno.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>14</b>
1.1 QUESTÃO DE PESQUISA .....	15
1.2 OBJETIVOS.....	16
<b>1.2.1 Objetivo Geral .....</b>	<b>16</b>
<b>1.2.2 Objetivos Específicos .....</b>	<b>16</b>
1.3 JUSTIFICATIVA .....	16
<b>2 REVISÃO DA LITERATURA .....</b>	<b>18</b>
2.1 ESTRATÉGIA, PLANEJAMENTO E PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO .....	18
2.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	19
2.3 CONTROLADORIA .....	20
2.4 CONTROLE.....	23
<b>2.4.1 Origem do Termo Controle .....</b>	<b>23</b>
<b>2.4.2 Conceito .....</b>	<b>24</b>
2.4.3 Controle Interno.....	24
2.5 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL .....	27
<b>2.5.1 Estrutura e Evolução .....</b>	<b>27</b>
<b>2.5.2 Órgãos Normativos .....</b>	<b>30</b>
2.6 COSO.....	33
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>43</b>
3.1 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS .....	43
3.2 PESQUISA NA CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DA PARAÍBA .....	43
3.3 QUESTIONÁRIO SOBRE CONTROLE INTERNO.....	44
<b>4 ANÁLISE DE RESULTADOS .....</b>	<b>46</b>
4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES DA CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO	47
4.2 FERRAMENTAS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO ÂMBITO DO PODER EXECUTIVO ESTADUAL.....	48

4.3 ATIVIDADES DE CONTROLE .....	50
4.5 ANÁLISE QUANTO ÀS ROTINAS LABORAIS DA CGE-PB E ATIVIDADES DE CONTROLE DO COSO 2017 .....	66
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	69
REFERÊNCIAS .....	70

## 1 INTRODUÇÃO

As entidades públicas estão passando por grandes e rápidas transformações ao longo dos anos, provocadas por pressões da legislação, grande exigência da coletividade quanto à transparência e prestação de contas, complexidade nos processos de negócios e também pelo surgimento de novas tecnologias. Diante de tamanhas exigências e evoluções, a administração pública defrontou-se com o dever de adaptar seus controles internos para gerir riscos operacionais (TEIXEIRA, 2008).

Além disso, o gestor público deve ter controle sobre suas ações e decisões, como também possuir responsabilidade pelos seus atos e por outros indivíduos no qual ele confia. Diante disso, o controle possui a função de auxiliar a administração da empresa em todas as esferas dentro da entidade, logo se tende dar uma relevância significativa ao mesmo (CASTRO, 2018).

Nenhuma empresa deve trabalhar sem previsões futuras, ou seja, o planejamento é primordial na gestão das organizações, pois se trata de uma função administrativa fundamental e primária, que estabelece quais os objetivos a serem alcançados, o orçamento e as ações que serão executadas para atingi-los. Então se compreende que o gestor público deve definir os objetivos da firma pública e especificar de forma detalhada as ações governamentais para atingi-las (CASTRO, 2018).

De acordo com Silva et al. (2013), o planejamento estratégico é uma premissa muito importante que consiste em predizer ações estratégicas visando alcançar aos objetivos preestabelecidos, como também é uma variável fundamental para qualquer empresa, em especial aos órgãos públicos, pois planejar é o ponto de partida da eficiência e eficácia na administração pública, dado que ele estabelecerá os rumos da gestão e se refletirá na qualidade do serviço oferecido ao público.

O controle interno compreende uma área que auxilia o gestor a administrar todas as fases de planejamento e estratégia na administração pública, para que haja o bom emprego dos recursos públicos, melhores serviços prestados à sociedade, organização dos processos pertinentes à gestão pública, como também prevenindo os erros, fraudes e desperdícios (CARDIN et al., 2015).

O sistema de controle interno é primordial para qualquer empresa, principalmente na firma pública, foco desta pesquisa, onde o tamanho das operações é cada vez mais complexo, principalmente quando se aplicamos fundos



escassos de forma eficiente. Assim, é importante dar relevância ao assunto em questão, pois o problema nos sistemas de controle vem cada vez mais obrigando as autoridades governamentais a terem cautela, uma vez que a sociedade brasileira vem questionando cada vez mais os órgãos públicos quanto ao emprego dos recursos públicos (PEIXE, 2002).

As novas tecnologias da informação estão ligadas diretamente no contexto dos controles internos, pois aprimoraram os sistemas de informações contábeis (SIC), auxiliando os gestores a gerirem e controlarem, de maneira mais eficiente, os processos dentro da organização, o que torna o controle interno uma ferramenta do SIC (COSTA, 2019).

O controle interno dentro de qualquer organização é uma ferramenta indispensável para que a entidade venha alcançar suas metas e objetivos de maneira eficiente e eficaz, garantindo a segurança razoável aos gestores e stakeholders (partes interessadas), quanto à realização dos objetivos nas categorias de efetividade e eficiência operacional, confiabilidade dos demonstrativos contábeis, proteção dos ativos e a conformidade com leis e regulamentos relevantes para entidade (HURT, 2014).

Sendo assim, o presente estudo insere-se no contexto ora apresentado e busca explorar questões relacionadas à eficiência e à eficácia das ferramentas de controle interno no âmbito da administração pública estadual na Controladoria Geral do Estado.

## 1.1 QUESTÃO DE PESQUISA

No que diz respeito à avaliação das ferramentas de controle interno, buscou-se reunir informações com o propósito de responder à seguinte problemática de pesquisa: **Como a Controladoria Geral do Estado da Paraíba utiliza o controle interno nas suas rotinas laborais?**

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

O presente trabalho tem como objetivo geral avaliar a utilização do Controle interno na Controladoria Geral do Estado, localizada em João Pessoa - Paraíba.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Verificar o nível de conhecimento dos servidores da CGE-PB quanto às práticas do controle interno;
- b) Identificar as ferramentas de controle interno que estão sendo executadas na CGE-PB;
- c) Expor as melhorias ocasionadas à entidade pela utilização dos controles internos;
- d) Confrontar os resultados obtidos com o COSO 2017.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

O trabalho em avaliação pretende analisar se os princípios e as normas dos controles internos estão sendo corretamente utilizadas dentro de entidades públicas estaduais, haja vista que as pesquisas desenvolvidas nesta área necessitam de maior aprofundamento e investigação por parte do meio científico, acadêmico e social, respeitando acima de tudo o princípio da publicidade na Administração Pública exposta no artigo 37 da Constituição Federal de 1988.

Além disso, aborda principalmente a importância e a relevância dos controles internos em empresas públicas, que prestam serviços relevantes para seus usuários e a sociedade no geral e necessitam de pesquisas e aprofundamentos que possam mostrar transparência, ética, governança corporativa eficiência e eficácia nos processos que proporciona um aumento na segurança aceitável aos seus Stakeholders (Partes Interessadas).

O controle interno é uma atividade fundamental e indispensável a todo esforço da coletividade pela busca dos objetivos estabelecidos, porém, se não existe

controle dentro da organização, significa que a administração pública não tem como avaliar se as metas estão sendo cumpridas nem se os orçamentos estão sendo executados da maneira correta, por causa do descumprimento dos elementos intrínsecos da administração (JOSÉ FILHO, 2008).

Segundo Hurt (2014), no início do século XXI, foram observados diversos escândalos de relatórios financeiros fraudulentos em empresas de grande porte, como a *Enron Corp*, a nível mundial, a qual se destacou por apresentar uma grave deficiência nos controles internos dentro da firma, além de diretores que não compreendiam as suas responsabilidades e funções, nem a forma de exercê-las no trabalho.

Além disso, houve um grande confronto de interesses entre acionistas e administradores, passivos relevantes não inseridos no balanço e sem clareza, estrutura contábil impermeável para figurar uma entidade rentável e uma cultura organizacional ilegal e irresponsável que levaram a falência da entidade em questões de dias, trazendo, assim, grande prejuízo para o mercado acionário e aos entes ligados direta e indiretamente à companhia (HURT, 2014).

Ademais, a falta de controles internos rígidos pode ter consequências graves para uma empresa, como a falência, se não forem usados da maneira correta e revisados periodicamente. Isso porque uma grande parte dos gestores, acionistas, funcionários e as demais partes interessadas (Stakeholders) da organização desejam ter segurança razoável de que a empresa opera da forma mais eficiente e eficaz possível, além de possuir demonstrações financeiras confiáveis e proteja os ativos de seus usuários de forma segura (HURT, 2014).

A relevância do presente estudo para a sociedade brasileira revela-se em razão de que o desenvolvimento de um adequado sistema de controle interno é indispensável na prevenção de fraudes e corrupção na administração pública, bem como colabora no aprimoramento de serviços públicos prestados mais eficientes e eficazes (SILVA; ABREU; COUTO, 2017).

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

O objetivo deste tópico é descrever os seguintes assuntos: Planejamento, Estratégia, Planejamento Estratégico, Administração Pública; Controle, Controladoria; Controle Interno; Órgãos Normativos e COSO nos tópicos subsequentes, serão apresentados a metodologia e seus procedimentos detalhados.

### 2.1 ESTRATÉGIA, PLANEJAMENTO E PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

No decorrer de alguns anos, procurou-se definir estratégia no meio corporativo, em que Porter (1996) conceituou estratégia ou posicionamento estratégico como praticar um conjunto de atividades diferentes da concorrência, significando valor elevado para os clientes e/ou obter valores semelhantes a um baixo custo.

De acordo com Mintzberg (2003), a estratégia é uma força conciliadora entre a empresa e seu ambiente. Por conta disso, a criação da estratégia envolve a análise do ambiente e o desenvolvimento de moldes duradouros em uma série de tomada de decisões dentro da organização para lidar com essa estratégia primordial.

A definição de estratégia teve início no ambiente militar no preparo de soldados para a guerra, no qual estava diretamente ligada ao planejamento e direção em grandes quantidades de atividades militares e manobras para adquirir uma posição de vantagem com relação à base inimiga (BEAL, 2012).

No meio organizacional, conforme Beal (2012), estratégia pode ser vista como o conjunto de decisões realizadas pela organização para determinar objetivos gerais estratégicos ligados a um intervalo de tempo definido e o reconhecimento dos meios mais oportunos para a empresa atingir seus objetivos e vencer as adversidades, no qual as estratégias são direcionadas no melhoramento de novos produtos ou mercados, ao aumento das receitas, à diminuição dos custos, a execução de alianças e parcerias vantajosas, à superação dos problemas para o alcance da missão organizacional.

Diante de vários fatores como concorrência, globalização, interdependência, produtividade e continuidade no mercado, as empresas que passaram por transformações diante dos cenários políticos e econômico-financeiros, estão sempre à procura de elaborar novas estratégias para se manterem competitivas no mercado,

valendo-se das oportunidades e reduzindo os efeitos dos riscos desta nova conjuntura econômica (SILVA et al., 2013).

Segundo Silva et al. (2013), com foco e buscando novas vantagens citadas anteriormente, o planejamento estratégico se trata de uma técnica gerencial de grande importância para a administração, pelo fato de trazer ferramentas que permitem às entidades conhecerem o cenário onde estão inseridas, propiciando uma direção e evitando ameaças em suas ações.

Delimitando-se o estudo em questão para a área pública, no Decreto nº 2829/98, esta função é abordada no Plano Plurianual (PPA), em que é conceituado que os objetivos geram os programas de governo e os projetos e atividades, geram as ações que direta ou indiretamente auxiliarão nos objetivos (CASTRO, 2018).

Portanto, o presente trabalho estuda de que forma uma entidade pública usa estratégias, planejamentos e o planejamento estratégico para alcançar seus objetivos possuindo algum nível de conhecimento, do qual são utilizados em suas atividades laborais. Na seção metodologia e na análise dos resultados serão mais descritos com atividades relacionadas ao controle.

## 2.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Há muito tempo, desde o surgimento da fazenda pública, a administração pública possui como fim primordial fornecer serviços e prestar contas para a sociedade com responsabilidade e prestação de contas.

Nunes e Harfouche (2015) relatam que os objetivos da administração pública são de satisfazer os interesses da sociedade, lidando com agentes e órgãos externos para alcançar as necessidades populacionais.

A administração pública tem como objetivos buscar o crescimento e renovar as formas de gerenciamento, contribuindo para maior eficácia e eficiência nas atividades praticadas relacionadas com o setor público (SILVA, 2014).

Amancio (2018) argumenta que para o gestor da Administração Pública, ele deve obedecer aos princípios da Constituição, descritos na Constituição Federal, da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência. Para a realização das atividades de interesse público devem ser observados os princípios

fundamentais, que são: planejar, coordenar, descentralizar, delegar competências e controlar.

De acordo com Costa (2019), a administração pública é dividida em a) administração direta, que comporta a estrutura organizacional da União, Estados e Municípios, e b) a administração indireta, que dá suporte para a realização das atividades governamentais, as quais são subdivididas em autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas, no qual os dois tipos de administração citados distinguem-se na forma de atuação.

## 2.3 CONTROLADORIA

Almeida, Parisi e Pereira (1999) certificam que a controladoria, como unidade administrativa, é responsável por combinar os esforços dos administradores, em rumo a otimizar o resultado institucional, por meio de tecnologias de gestão.

Neste aspecto, Green e Kaplan (2004) reforçam que a principal diferença entre a Controladoria e Contabilidade Financeira é que a primeira se preocupa com o apoio direto para decisões futuras, enquanto a segunda preocupa-se em medir a performance passada da entidade.

Borinelli (2006) evidencia que a controladoria pode ser conceituada levando em conta três perspectivas: como ramo do conhecimento científico (Definição, objeto de estudo, Enquadramento científico, Ramificações e subdivisões); como funções organizacionais ou aspectos procedimentais (Atividades, funções e artefatos) e como unidade organizacional (Denominação, Missão, Finalidades e/ou Objetivos, Posição Hierárquica ou Organograma e Organização Interna).

De acordo com Bianchi, Backes e Giongo (2006), a controladoria pode ser classificada em dois aspectos funcionais: como função facilitadora, pois concede informações a todos os gestores e dessa maneira possibilitando-os a raciocinar e decidir novas regras e orientações; e também é caracterizada como uma função integradora, pois une os diversos setores aos resultados consolidados da organização.

Segundo Roncalio (2009), a Controladoria se insere planejando, coordenando e controlando os inúmeros sistemas subdivididos da entidade para continuidade e excelência no geral. Queiroz (2011) atesta que a missão da

controladoria é melhorar ao máximo os resultados econômicos de uma organização, com o fim de assegurar sua continuidade, por meio da junção de esforços das várias áreas. Desse modo, a controladoria torna-se essencial no sentido de dirigir todas as áreas da entidade, para que atinjam um resultado geral que venha ultrapassar o total de resultados de cada lugar da empresa (QUEIROZ, 2011).

Para Suzart, Marcelino e Rocha (2011), não existe um modelo padrão de controladoria no setor público brasileiro, ainda que tenham surgido organizações denominadas de “Controladoria Geral” após o surgimento da CGU em 2003.

Dessa forma, as instituições de controladoria pública foram criadas com a finalidade principal de apoiar a gestão dos recursos públicos, procurando minimizar a assimetria informacional entre os gestores públicos e a sociedade (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011).

A prática da controladoria para as organizações é essencial, pois proporciona um aperfeiçoamento no desempenho futuro das instituições através da sinalização de pontos relevantes de suas atividades e da previsão e resolução de problemas, contrapondo-se com a contabilidade financeira que se preocupa exclusivamente em mensurar o desempenho passado (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011).

A primeira perspectiva apresenta a controladoria, sob a ótica de ciência, representando um conjunto de teorias e conceitos, baseado na teoria contábil, que permite a conceituação, a criação e a conservação de sistemas de informações e modelos de gestão, que tem como finalidade principal auxiliar os gestores na tomada de decisão (SUZART; MARCELINO; ROCHA, 2011).

Suzart, Marcelino e Rocha (2011) afirmam que a segunda perspectiva apresenta a controladoria como aspectos procedimentais que são as atividades e funções típicas da controladoria, além dos instrumentos empregados para operacionalizá-la dentro da organização, ou seja, é a transição entre a parte conceitual e a Controladoria formalmente constituída (unidade organizacional).

A controladoria pode ser definida como um conjunto de princípios, baseados em conhecimentos teóricos e operacionais, de procedimentos operacionais, econômico, financeiro e patrimonial, relacionados ao controle do processo de gestão dentro das organizações (LORENZETT, 2013).

Melo et al. (2013) diz que as instituições públicas responsáveis por atender as demandas dos cidadãos por meio dos serviços públicos, devem,

inexoravelmente, determinar ferramentas efetivas visando o aprimoramento da gestão pública, logo a controladoria exerce um papel importante dentro deste contexto, evoluindo de uma função mais limitada à verificação de contas e dados contábeis para uma função mais estratégica, contribuindo de modo direto na elaboração do planejamento estratégico organizacional e seus procedimentos.

Com a crescente demanda da Sociedade por uma administração pública mais aperfeiçoada, resolutiva e transparente, os órgãos de Controladoria devem desempenhar uma nova atuação com o fim de prover a efetividade dos serviços públicos prestados à população.

A controladoria manifesta-se relevante no setor público devido a uma maior consciência do povo pelos seus direitos e aumento da cobrança por uma administração pública resolutiva, transparente, ética e que forneça serviços de qualidade. Esses indivíduos procuram dar atenção a correta aplicação dos recursos públicos, a gestão pública, questões políticas e o abuso de poder, com o objetivo de minimizar as más atuações dos entes públicos (MÂCEDO; LAVARDA, 2013; OLIVEIRA; CATAPAN; VICENTIN, 2015).

Neste contexto de exigência da coletividade por uma adequada aplicação dos recursos públicos, a accountability, prestação de contas aos cidadãos, ganha um papel relevante no setor público, possibilitando, dessa maneira, a participação do povo no controle da gestão pública. Este controle da administração dos órgãos públicos é um instrumento de transparência e governança (ALBUQUERQUE; OLIVEIRA, 2013; BLANSKI; SILVA; OLIVEIRA, 2015).

Assim, os órgãos controladores devem desenvolver, executar e monitorar os instrumentos estratégicos da contabilidade, além de buscar a eficiência e eficácia no uso dos recursos públicos, buscando responder não só as exigências da comunidade por transparência e prestação de contas mas também as obrigações da lei de responsabilidade fiscal (ASSIS; SILVA; CATAPAN, 2016).

A controladoria é de fundamental importância para as instituições públicas, pois ordena o fluxo de informações com o intuito de atingir os objetivos propostos. Ela possui como base intrínseca a transparência e accountability, que são os componentes de sustentação de uma boa governança (ASSIS; SILVA; CATAPAN, 2016).



Serafim (2017) esclarece que a controladoria é um órgão de controle que objetiva favorecer a transparência da gestão pública por meio do controle interno, ouvidoria, medidas preventivas, correção e combate à corrupção.

Na pesquisa em avaliação, uma das limitações está no que se refere ao alcance total do público alvo, por possuir barreiras quanto aos outros setores meramente distantes mesmo sendo um órgão público de controladoria.

## 2.4 CONTROLE

### 2.4.1 Origem do Termo Controle

Controle é uma expressão que surgiu dos primórdios latinos em 1611, cujo significado mundialmente aceito é registro em duplicata, verificação, fiscalização e revisão. A ideia básica do conceito é que em algum momento futuro, os registros em duplicatas deveriam ser confrontados para examinar a manutenção do estado original do primeiro registro, ou seja, deve-se confrontar o documento original com a cópia, para verificar se não houve qualquer mutação intencional no registro inicial, onde a Xerox seria o elemento de controle (PEIXE, 2002).

Com o passar do tempo, a área de uso foi ampliada nos vocabulários técnicos e científicos, abrangendo outros sinônimos mais pertinentes como regulação, vigilância, supervisão, averiguação, direção, coordenação etc. O controle tratado nesta definição em questão é correspondente à faculdade e dever dos cidadãos em determinar comparações entre modelos prefixados e as suas exigências, no qual o indivíduo deveria estar pronto para prestar contas de seus atos e receber sanções eventuais em caso de infração das regras preestabelecidas.

Peixe (2002) acrescenta que, no processo de gestão, nos ambientes internos e externos da organização, a função de controle dá-se no mesmo processo de analogia, comparando-se os resultados previstos com os resultados realizados, feito por meio de sistema de informações, no qual será confrontado o orçamento: que mostra os resultados que se pretende alcançar com a contabilidade: que demonstra o que efetivamente se realizou.

No presente trabalho, a análise principal é no que diz respeito ao controle dentro do órgão público, fazendo um estudo de como as práticas do controle interno são utilizadas dentro de cada setor.

#### **2.4.2 Conceito**

Segundo Botelho (2003), controlar é ter a convicção de que todas as operações, em todos os instantes, estão de acordo com o plano estabelecido, com as normas prefixadas e de acordo com os princípios instituídos. De acordo com Chiavenato (2006), o controle é a função administrativa que monitora e avalia as ações e os resultados obtidos para certificar que o planejamento, organização e direção sejam realizados com êxito.

Lima (2007) destaca que o controle pode ser conceituado em vários tipos de classificação, em que daremos destaque, no estudo em questão, ao posicionamento do órgão controlador, subdivididos em controle interno e externo.

O controle é de vital importância na supervisão das atividades executadas por qualquer entidade que possui diretrizes fundamentais na área científica administrativa, seja pública ou privada, pois evidencia erros e desvios que ocorrem, e deve ser realizada uma reavaliação dos bens, bem como a utilização adequada dos recursos, tornando-se um mecanismo importante para que sejam alcançados os objetivos que determinada organização planeja (QUEIROZ, 2011).

Na ciência da administração, o controle é reconhecido como uma das funções administrativas fundamentais e indispensáveis dentro de uma organização, pois ele é o quarto componente do ciclo administrativo: planejar, organizar, dirigir e controlar (LIMA, 2008).

#### **2.4.3 Controle Interno**

De acordo com José Filho (2008), controle interno é um agrupamento de normas, procedimentos e condutas, usados pelas unidades administrativas, como: manual de rotinas, segregação de funções, definição de responsabilidades e atribuições, rotatividade de funcionários, salvaguarda de ativos, acesso limitado aos sistemas de computador e preparação de pessoal com o objetivo de evitar o erro, a fraude e a ineficiência.

O controle interno é o conjunto de políticas, planos e procedimentos executados pela gerência da empresa com a finalidade de proteger seus ativos, certificar a precisão e integridade das informações financeiras e alcançar os objetivos de negócios da entidade (TURNER; WEICKGENANT; COPELAND, 2017). Dessa forma, Turner, Weickgenannt e Copeland (2017) afirmam que as pessoas envolvidas nesse empenho normalmente são os diretores, a administração e os empregados chave da firma, pois eles desejam uma garantia razoável no alcance das metas e objetivos da empresa.

Existem inúmeros conceitos existentes sobre o controle interno, e Castro (2018) afirma que a definição mais favorável foi dada pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) em 1949, que fala o seguinte:

O controle interno compreende o plano de Organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

O COSO (2013), define que o controle interno é um processo realizado pelo conselho de administração, gerência e indivíduos da empresa, arquitetado para oferecer garantia razoável no tocante ao alcance de objetivos associados a operações, relatórios e conformidade.

Os estudos sobre controle interno na área pública são escassos e necessitam de um maior aprofundamento científico, teórico e prático neste campo de estudo, haja vista que os diversos usuários das entidades governamentais, gestores públicos e a sociedade necessitam de informações mais eficazes quanto ao que é planejado dentro do órgão e o que é realmente executado (Desempenho) dentro da organização.

Soares e Scarpin (2013) realizaram uma pesquisa sobre controle interno na Administração Pública, avaliando sua eficiência na gestão municipal. Os autores avaliaram, a partir dos controles orçamentários e financeiros praticados, o grau de eficiência dos controles internos dos municípios que compõem a região da Associação dos Municípios do Médio Vale do Itajaí, localizado no estado de Santa Catarina. A partir de um estudo semiestruturado aplicado aos controladores municipais da região, concluiu-se que a eficiência na atuação do controle interno depende diretamente de uma estrutura capaz de atender aos grandes objetivos do

controle interno municipal, conduzindo ações que transladem em resultados efetivos na rotina laboral da gestão municipal.

Outra importante pesquisa realizada foi a de Machado e Tonin (2012), em que estudaram sobre o controle interno municipal, realizando uma pesquisa junto aos agentes políticos, servidores em cargos de chefia e os diretamente ligados ao sistema de controle interno municipal de Sobradinho no Rio Grande do Sul. Os autores concluíram após a análise dos questionários aplicados a 27 servidores, o conhecimento escasso da maioria dos entrevistados quanto às leis que abordam o tema sistema de controle interno, reforçando sua relevância como ferramenta de fiscalização dos gastos públicos. Além deste resultado, o estudo evidenciou também que a maioria dos entrevistados não acredita que a sociedade reconheça o controle interno como mecanismo de fiscalização e gestão.

Outro estudo nesta área foi o de Raghunandan e Rama (2006), os quais demonstraram um aumento de 86% na taxa de auditoria, entre os anos de 2003 e 2004, quando a Lei Sarbanes-Oxley (SOX) entrou em vigor, principalmente na seção 404. Os autores concluíram que as instituições que informaram deficiências em seu sistema de controle interno desembolsaram 43% a mais com honorários de auditores do que as empresas sem deficiências.

Costa (2019) pesquisou sobre o sistema de controle interno em uma empresa pública de concessão de crédito localizada na cidade de João Pessoa, no estado da Paraíba. O estudo teve como objetivo principal analisar a utilização dos controles internos em uma organização pública em João Pessoa- PB. Diante do objetivo proposto, o autor analisou o questionário aplicado aos funcionários da empresa Alfa e a entrevista aplicada ao coordenador de controle interno da empresa pública de concessão de crédito, concluindo que o controle interno trouxe melhorias nas atividades realizadas na instituição com o apoio das ferramentas de gestão e controle, além de uma mudança de visão dos funcionários, tratando o tema em questão de uma forma mais pacífica, dessa maneira, o pesquisador inferiu que as ferramentas de controle observadas contribuem de forma eficaz na redução dos diversos riscos que a organização pública enfrenta.

Teixeira (2008) realizou um estudo voltado para os controles internos utilizados na gestão pública. A pesquisa teve como objetivo principal avaliar o alinhamento dos controles internos utilizados nas Instituições de Ensino Superior Públicas do Estado do Paraná, utilizando as cinco perspectivas do COSO: ambiente

de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento. A autora concluiu, após a análise dos questionários aplicados em 19 instituições de ensino, que existe falta de alinhamento entre as perspectivas de controle interno com ênfase do seu emprego para atender as imposições legais, quer seja analisando as Instituições por vínculo institucional ou tomadas em conjunto.

Almeida (2012, p. 65) expõe as limitações do controle interno que podem existir dentro da organização como sendo:

- conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa;
- os funcionários não são adequadamente instruídos com relação às normas internas;
- funcionários negligentes na execução de suas tarefas diárias.

Diante das limitações expostas acima, Costa (2019), insere que, quando, dentro da empresa, existe o conluio de funcionários, criam-se obstáculos que impedem na identificação das fraudes, acarretando falhas subjacentes nos controles internos da organização.

## 2.5 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

### 2.5.1 Estrutura e Evolução

O controle na administração pública pode ser explanado em muitas dimensões como exposto no quadro 1 abaixo:

**Quadro 1 - Formas de Controle na Administração Pública**

<b>A) Conforme Origem</b>	<p><b>Controle Interno:</b> Aquele exercido pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, dentro da própria administração.</p> <p><b>Controle Externo:</b> Ocorre quando um Poder controla os atos administrativos praticados por outro Poder.</p> <p><b>Controle Externo Popular:</b> Possibilita aos administrados a verificação da atuação da administração pública, quanto à legalidade na prática dos atos.</p>
<b>B) Conforme o Momento de Exercício</b>	<p><b>Controle prévio ou preventivo (a priori):</b> Exercido antes do início ou conclusão do ato administrativo, sendo requisito para sua validade ou eficácia.</p> <p><b>Controle concomitante:</b> Exercido durante a realização do ato, permitindo o acompanhamento e verificação de sua</p>

	regularidade. <b>Controle subsequente ou corretivo:</b> Exercido após a conclusão do ato, necessário para conferir sua eficácia, correção de seus defeitos, declaração de sua nulidade, revogação, cassação.
<b>C) Quanto ao Aspecto Controlado</b>	<b>Controle de legalidade ou legitimidade:</b> Confirmação do ato quanto a sua prática conforme ordenamento jurídico. Confere compatibilidade do ato conforme norma legal e princípios administrativos. <b>Controle de mérito:</b> Objetivo de verificar a oportunidade, eficiência, conveniência e resultado administrativo do ato controlado.
<b>D) Quanto à amplitude</b>	<b>Controle hierárquico:</b> é aquele que resulta do escalonamento vertical dos órgãos, em que os inferiores estão subordinados aos superiores. Órgãos superiores com competência de controle e fiscalização perante atos executados por seus subordinados. <b>Controle finalístico:</b> Exercido pela Administração Direta perante pessoas jurídicas integrantes da Administração Indireta. Depende de regulamentação legal.

**Fonte:** Dados extraídos de Silva, Abreu e Couto (2017).

Conforme é evidenciado no quadro 2, no âmbito da administração pública federal, o controle interno vem passando por um período de evolução contínua, tanto em termos de dimensões de competência quanto em termos de estrutura corporativa, pois as funções do controle eram exercidas até o final de 1990 pelo Ministério da Fazenda e hoje, são exercidas por órgãos ligados diretamente à presidência da república (QUEIROZ, 2011).

**Quadro 2 - História do Controle Interno**

DATAS	FATOS
1964	Publicação da Lei Federal nº.4.320, de 17 de março de 1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal.
1967	Decreto nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967, o Controle Interno era exercido pelas inspetorias de finanças.
1967	Constituição da República Federativa do Brasil, de 15 de março de 1967, a qual determina que o controle é um preceito constitucional.
1986	Criação da Secretaria do Tesouro Nacional que passou a comandar o sistema financeiro da União e as secretarias de Controle Interno (CISSETs).
1988	Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988.
1993	Lei 8.666, de 23 de junho 1993, que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública.

1994	Criação da Secretaria Federal de Controle (SFC).
2000	Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.
2002	Criação da Corregedoria-Geral da União.
2002	Decreto nº. 4.177, de 28 de março de 2002, estabelece que a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI) passaram a integrar a estrutura da Corregedoria-Geral da União que incorporou as funções de Ouvidoria-Geral.
2003	Lei nº. 10.683, de 28 de março de 2003, alterou a denominação para Controladoria Geral da União (CGU), em substituição à Corregedoria-Geral.
2006	Criação da Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI).

**Fonte:** Dados extraídos de Costa (2019).

O controle interno na administração pública se organiza paralelamente à lei 4.320/64, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Na parte correspondente ao controle interno, em seu artigo 76, evidenciam que o poder executivo exercerá os três tipos de controle referente ao orçamento, de acordo com o artigo 75:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

De acordo como o Decreto-Lei 200/67, que estabelece diretrizes da para a reforma administrativa, em que se apresenta o controle como um dos cinco princípios fundamentais da administração federal, determina que deverá existir um controle em todos os órgãos federais, em especial:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

A função administrativa controle, presente na administração pública no Brasil, é realizada obedecendo a determinadas exigências legais, previstas na Constituição, dividindo-se em controle interno e externo (FERREIRA, 2013).

Conforme o artigo 70 da constituição Federal (CF) de 1988, o controle externo deverá ser executado pelo Congresso Nacional.

Art. 70. **A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial** da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo **sistema de controle interno de cada Poder**. (BRASIL, 1988).

No artigo 74 do mesmo texto jurídico, é exposto que o controle externo será exercido pelo Poder Legislativo, apoiado pelo Tribunal de Contas, enquanto que o controle interno caberá aos três Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário), no qual o **sistema de controle interno** deverá ser mantido de forma integrada, com a finalidade de:

I - **avaliar o cumprimento das metas** previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - **comprovar a legalidade e avaliar os resultados**, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - **exercer o controle** das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo **controle interno**, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, **denunciar irregularidades ou ilegalidades** perante o Tribunal de Contas da União (BRASIL, 1988, grifo nosso).

A Lei Complementar n.º. 101, de 4 de maio de 2000, designada como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece que:

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

I - **atingimento das metas estabelecidas** na lei de diretrizes orçamentárias;

II - **limites e condições** para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - **providências tomadas**, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V - **destinação de recursos** obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - **cumprimento do limite de gastos totais** dos legislativos municipais, quando houver (BRASIL, 2000, grifo nosso).

## 2.5.2 ÓRGÃOS NORMATIVOS

A credibilidade que a população deposita nas instituições e nos agentes públicos transforma-se como um elemento primordial para dar autenticidade ao



sistema político. Nesse cenário, o esforço do governo para controlar a corrupção é uma medida imprescindível no processo de recuperação da legitimidade das entidades públicas. Nesse contexto, o governo federal vem criando ações para responder às reivindicações da sociedade civil (MATIAS-PEREIRA, 2008).

A principal medida do governo Lula, no seu primeiro governo (2003-2006), para combater a corrupção na Administração Pública, foi a criação da Controladoria Geral da União (CGU), no início de 2003, cujas atribuições são definidas pela Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003.

A Controladoria-Geral da União (CGU) é um órgão vinculado à Presidência da República cujo objeto de atuação é a defesa do patrimônio público e a promoção da transparência da gestão, combatendo os desvios e desperdícios de recursos públicos federais (CGU, 2019).

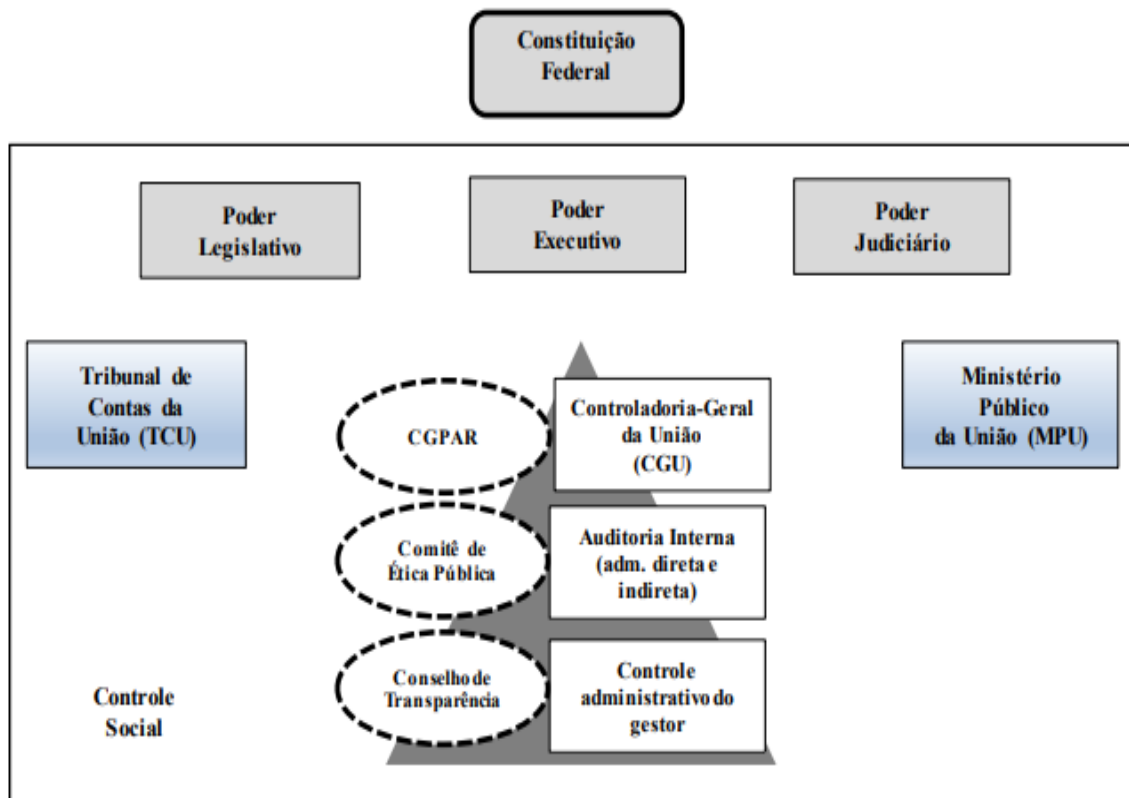
A atuação da controladoria se faz mediante a execução de auditorias, fiscalizações, análise e apuração de denúncias, implementação de políticas de prevenção a corrupção e de promoção da transparência.

Além disso, é de responsabilidade do órgão citado apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de pessoal no âmbito da administração direta e indireta federal - admissão, aposentadoria, reforma e pensão - e fixar os coeficientes dos fundos de participação dos estados, do distrito federal e dos municípios. Tais atribuições são definidas na Constituição Federal.

Além das competências previstas na Constituição, várias outras têm sido conferidas ao Tribunal por meio de leis específicas, dentre as quais se destacam a Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei de Licitações e Contratos e, anualmente, a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Frisamos que as competências do Tribunal de Contas da União, são exclusivamente no âmbito federal, ou seja, cabe ao órgão de contas somente a fiscalização dos recursos federais, bem como em relação aos recursos estaduais e municipais são fiscalizados pelos Tribunais de Contas dos Estados – TCEs e/ou pelos Tribunais de Contas dos Municípios – TCMs, quando houver. Fora dessas competências constitucionais e legais, o assunto estará além da esfera do Tribunal de Contas da União.

**Figura 1- Estrutura de Controle no setor Público no Âmbito Federal**



**Fonte:** Dados extraídos de Silva, Abreu e Couto (2017).

A Figura 1 acima mostra a estrutura administrativa do Setor Público Federal nas unidades de controle.

Na esfera do Poder Executivo Federal, vários órgãos exercem o supracitado controle interno como a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), unidade da Controladoria Geral da União (CGU), que fiscaliza e avalia a execução de programas de governo; realiza auditorias e avalia os resultados da gestão dos administradores públicos federais; apura denúncias e representações; exerce o controle das operações de crédito e executa atividades de apoio ao controle externo (CGU, 2019).

A Comissão Intermunicipal de Governança Corporativa (CGPar), criada em 2007 pelo Decreto n. 6.021/07, possui como finalidade tratar de matérias relacionadas com a governança corporativa nas empresas estatais federais e da administração de participações societárias da União.

O tribunal de Contas da União (TCU), órgão de controle externo no âmbito Federal, auxilia o Congresso Nacional no exercício de suas atividades de controle externo. As competências do TCU constitucionais e privativas estão estabelecidas na Constituição Federal de 1988, nos artigos 33, §2º, 70, 71, 72, §1º, 74, §2º e 161, parágrafo único (TCU, 2019).

Além disso, as atribuições do tribunal são regidas por outras leis específicas. Dentre essas estão a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2001), a Lei de Licitações e Contratos (8666/93) e, anualmente, a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Dentro desta ótica, os controles externos e internos propiciam a avaliação contínua das ações praticadas pelo gestor público, pois são instrumentos de preservação das instituições públicas e prevenção contra atos ilícitos que venham a ser praticados dentro da organização. Ribeiro Filho et al. (2008) reforçam que sem o devido controle interno ou se a organização possuir um controle interno enfraquecido, a entidade fica exposta aos desvios, ao extravio de recursos e a gestão ilícita consciente (Fraude).

## 2.6 COSO

A criação do COSO é definida pelo marco temporal em que a administração passou a monitorar e gerir os riscos de fraudes e a investigar situações que influenciam a publicação de relatórios fraudulentos. Nesse contexto, o COSO representou uma iniciativa do setor privado da América do Norte, direcionado a melhoria do desempenho das organizações e governança por meio de controles internos eficazes, gestão de riscos empresariais e a prevenção da fraude (MCNALLY, 2013).

De acordo com Costa (2019), qualquer empresa pode utilizar e aplicar o COSO, de modo que a organização possua objetivos e metas bem definidas para que o desempenho dos controles internos ocorra de forma eficaz.

De acordo com o COSO (2004), todas as entidades passam por incertezas, em que a administração possui o grande desafio de determinar o nível de incerteza que a organização está disposta a aceitar, na medida em que se esforça em agregar valor para os seus Stakeholders. Desse modo, o COSO II, que trata de gerenciamento de riscos corporativos, não só permite identificar, avaliar e gerenciar

riscos perante indecisões, como também engloba o processo de criação e preservação de valor na entidade.

Dentro desta ótica, a estrutura do COSO II é composta por oito componentes inter-relacionados que a administração utiliza para gerir a organização como também estes componentes servem como critério para definir se o gerenciamento de riscos dentro da empresa é eficaz ou não (COSO 2004).

O quadro abaixo demonstra os oito componentes do COSO II (2004) que são a base para o gerenciamento de riscos dentro da organização e por consequência um bom funcionamento dos controles internos.

**Quadro 1- Componentes do COSO II**

<b>COMPONENTES</b>	<b>DEFINIÇÃO</b>
<b>Ambiente Interno</b>	O ambiente interno compreende o tom de uma organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal, inclusive a filosofia de gerenciamento de riscos, o apetite a risco, a integridade e os valores éticos, além do ambiente em que estes estão.
<b>Fixação de Objetivos</b>	Os objetivos devem existir antes que a administração possa identificar os eventos em potencial que poderão afetar a sua realização. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a administração disponha de um processo implementado para estabelecer os objetivos que propiciem suporte e estejam alinhados com a missão da organização e sejam compatíveis com o seu apetite a riscos.
<b>Identificação de Eventos</b>	Os eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos de uma organização devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades. Essas oportunidades são canalizadas para os processos de estabelecimento de estratégias da administração ou de seus objetivos.
<b>Avaliação de Riscos</b>	Os riscos são analisados, considerando-se a sua probabilidade e o impacto como base para determinar o modo pelo qual deverão ser administrados. Esses riscos são avaliados quanto à sua condição de inerentes e residuais.
<b>Resposta aos Riscos</b>	A administração escolhe as respostas aos riscos - evitando, aceitando, reduzindo ou compartilhando – desenvolvendo uma série de medidas para alinhar os riscos com a tolerância e com o apetite a risco.
<b>Atividades de Controle</b>	Políticas e procedimentos são estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia.
<b>Informações e Comunicações</b>	As informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas de forma e no prazo que permitam que cumpram suas responsabilidades. A comunicação eficaz também ocorre em um sentido mais amplo, fluindo em todos os níveis da organização.
<b>Monitoramento</b>	A integridade da gestão de riscos corporativos é monitorada e são feitas as modificações necessárias. O monitoramento é realizado através de atividades gerenciais contínuas ou avaliações independentes ou de ambas as formas.

**Fonte:** Dados extraídos do Coso (2004).

O COSO é resultado de associação de cinco instituições privadas (Associação Americana de Contabilidade – AAA, Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados- AICPA, Executivos Financeiros Internacionais – FEI, Associação dos Contabilistas e Profissionais da área financeira em negócios – IMA e do Instituto dos Auditores Internos – IIA) com o propósito de fornecer liderança no desenvolvimento de frameworks abrangentes e orientação sobre controles internos, gerenciamento de riscos corporativos e prevenção de fraudes, desenhados para aperfeiçoar a performance e a supervisão dentro das organizações, reduzindo a dimensão das fraudes nas entidades (COSO, 2017).

O COSO II, na década passada, de acordo com o COSO (2017), obteve vasta aceitação pelas empresas que se propuseram a gerir da melhor maneira seus riscos, entretanto, as complexidades dos riscos estão em constante mudança, demandando dos gestores o aperfeiçoamento dos processos de gerenciamento de riscos corporativos.

Nesse contexto, a nova atualização do COSO, criada em 2017, intitulada de Gerenciamento de Riscos Corporativos – Integrado com Estratégia e Performance, reforçou a importância dos riscos tanto no processo de designação da estratégia quanto no aperfeiçoamento da performance da organização. Além disso, a nova estrutura destaca mais dois outros aspectos do gerenciamento de riscos que podem ter um impacto relevante sobre o valor da entidade que é a possibilidade de desalinhamento da estratégia com a missão, visão e valores da empresa e as consequências da estratégia escolhida (COSO, 2017).

Dentro desta perspectiva, a nova estrutura Framework do COSO, lançada em 2017, é composta por cinco componentes e vinte princípios que são demonstrados no quadro 4 seguir:

**Quadro 2 - Componentes do COSO Framework**

<b>COMPONENTES</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>
<b>Governança e Cultura</b>	A governança dá o tom da organização, reforçando a importância e instituindo responsabilidades de supervisão sobre o gerenciamento de riscos corporativos. A cultura diz respeito a valores éticos, a comportamentos esperados e ao entendimento do risco em toda a entidade.
<b>Estratégia e Definição de Objetivos</b>	Gerenciamento de riscos corporativos, estratégia e definição de objetivos atuam juntos no processo de planejamento estratégico. O apetite a risco é estabelecido e alinhado com a estratégia: os

	objetivos de negócios colocam a estratégia em prática e, ao mesmo tempo, servem como base para identificar, avaliar e responder aos riscos.
<b>Performance</b>	Os riscos podem impactar a realização da estratégia e dos objetivos de negócios precisam ser identificados e avaliados. Os riscos são priorizados com base no grau de severidade, no contexto de apetite ao risco. A organização determina as respostas aos riscos e, por fim, alcança uma visão consolidada do portfólio e do montante total dos riscos assumidos. Os resultados desse processo são comunicados aos principais <i>stakeholders</i> envolvidos com a supervisão dos riscos.
<b>Análise e Revisão</b>	Ao analisar sua performance, a organização tem a oportunidade de refletir sobre até que ponto os componentes do gerenciamento de riscos corporativos estão funcionando bem ao longo do tempo e no contexto de mudanças relevantes, e quais correções são necessárias.
<b>Informação, Comunicação e Divulgação</b>	O gerenciamento de riscos corporativos demanda um processo contínuo de obtenção e compartilhamento de informações precisas, provenientes de fontes internas e externas, originadas das mais diversas camadas e processos de negócios da organização.

**Fonte:** Dados extraídos do Coso (2017).

Conforme o Sumário Executivo, o COSO (2017), que é um dos meios abordados dentro do Gerenciamento de Riscos Corporativos, possui 20 componentes e princípios, dos quais:

- Exerce supervisão do risco por intermédio do conselho, estabelece estruturas operacionais, define a cultura desejada pela entidade, mostra compromisso com os valores importantes da entidade, acolhe e treina as pessoas que possuem diferenciais, faz análises contextualizadas dos negócios, faz definição relacionando o risco, avalia estratégias como alternativas e suas possíveis consequências referentes ao risco.
- Entretanto, o COSO (2017) diz que leva em consideração o risco enquanto determina os objetivos quanto aos negócios em vários níveis, faz a identificação do risco e executa a estratégia, como também faz uma avaliação quanto ao perigo do risco, dá prioridade aos riscos tendo como base a escolha de respostas arriscadas, bem como adquirir uma visão de carteira de ativos de risco com detalhes, analisa as mudanças que são de primeira ordenança, os riscos, e o quanto a entidade poderá ter consequências benéficas ou prejudiciais, como também o treinamento quanto ao gerenciamento de riscos corporativos, aumenta o nível de utilidade relacionado aos sistemas de informação e tecnologias existentes na entidade, faz comunicação de informações sobre os riscos, e por fim, tem-se a divulgação de informações de riscos, cultura e a performance do

órgão, seja público ou privado levando em consideração todos os níveis e a entidade toda.

Amancio (2018) defende o Modelo das Três Linhas de Defesas como o modelo eficaz e simples, do qual melhora a comunicação por meio de definições de papéis e responsabilidades essenciais, o gerenciamento dos riscos e do controle, e que pode ser aplicável em qualquer tipo ou tamanho de organização. O organograma apresentado na Figura 2 descreve como o Modelo das Três Linhas se apresenta na organização.

**Figura 2 - Modelo das Três Linhas de Defesa**



**Fonte:** The Institute of Internal Auditors (2013)

Como observado na figura 3, a primeira linha de defesa é formada pelos Controles da gerência operacional e as medidas de controle interno, os quais são responsáveis pela manutenção dos controles internos e condução dos procedimentos de riscos e controle diário, ou seja são funções que gerenciam e tem propriedade sobre os riscos da instituição. A segunda linha de defesa é formada pelas funções de gerenciamento de riscos, conformidade (compliance), controladoria, controles financeiros e fiscalização que ajudam no apoio a primeira linha, intervindo diretamente nos controles internos e sistemas de riscos, ou seja,

são funções que supervisionam riscos, logo, a segunda linha não possui independência para oferecer análises aos órgãos de governança. E a terceira linha de defesa é formada pela Auditoria Interna, que é o órgão que fornece avaliações abrangentes, com o maior nível de independência e objetividade, diretamente à alta administração e aos órgãos de governança, ou seja, são funções que fornecem avaliações independentes dentro da organização (INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS - IIA, 2013).

Dentro dessa mesma concepção, Souza (2017) destaca que a independência e a objetividade são características que distinguem a auditoria interna (terceira linha de defesa) das demais linhas, pois essa elevada independência institucional permite que os auditores possam gerar uma avaliação confiável e objetiva para a alta administração e os órgãos de governança da entidade. O mesmo autor enfatiza que os auditores internos não implementam ou elaboram controles e não são responsáveis pelos processos da organização pois essas atividades são incumbidas a primeira e segunda linha de defesa, o que proporciona um elevado grau de independência aos auditores em suas avaliações.

A partir do modelo exposto acima, nota-se que existem modelos, procedimentos e normas na atualidade, cada vez mais apropriados para realizar o gerenciamento de riscos e controle dentro das instituições privadas e governamentais, com o objetivo de criar uma estrutura de controle interno mais adequado possível com a realidade de cada empresa (AMANCIO, 2018).

Dentro do modelo das três linhas de defesa, a alta administração e os órgãos de governança não estão incluídos no modelo das três linhas, no entanto, são as principais partes interessadas atendidas pelas “linhas” e são as partes em melhor posicionamento para ajudar a garantir que o modelo seja aplicado nos processos de gerenciamento de riscos e controle da instituição. Observa-se, dessa forma, que o modelo é implementado melhor com o apoio eficiente e orientação dessas instâncias dentro da organização (INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS - IIA, 2013).

The Institute of Internal Auditors - IIA (2013) enfatiza dentro do modelo das três linhas que os auditores externos, reguladores e outros órgãos externos estão fora da estrutura da instituição, mas desempenham um papel fundamental na estrutura geral de governança e controle, estabelecendo requisitos (exigências) e avaliando o todo ou parte da primeira, segunda ou terceira linha de defesa no que

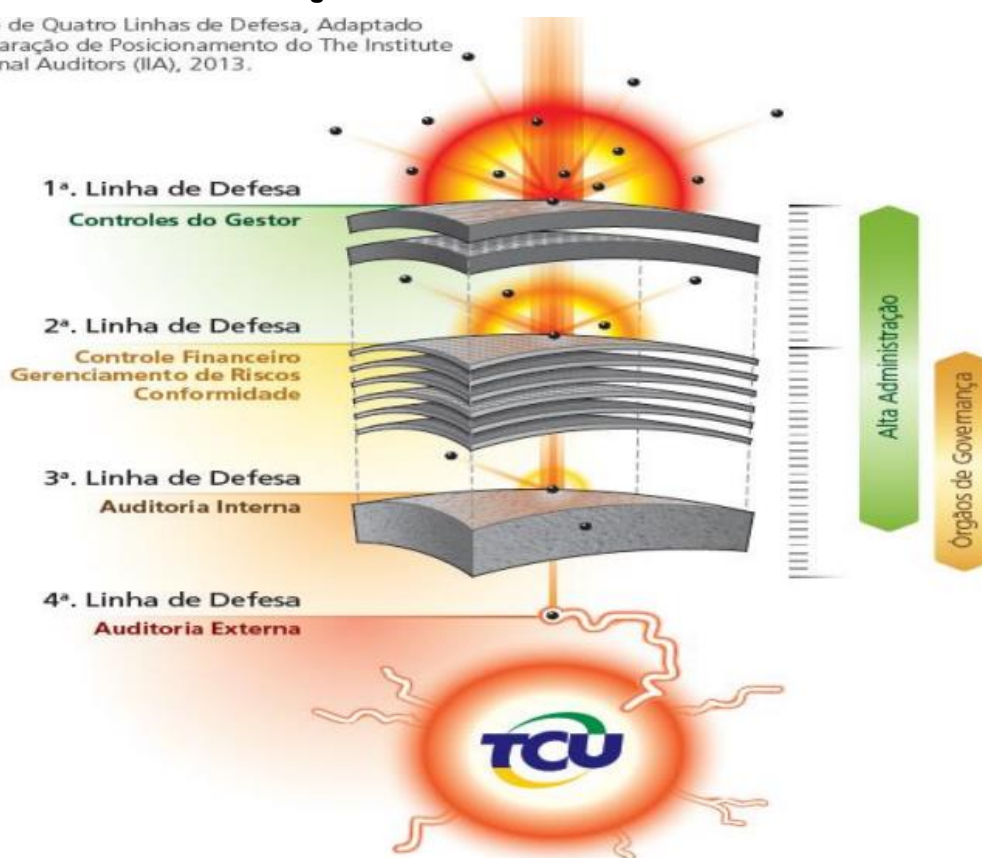


tange a essas exigências, sendo consideradas linhas adicionais de defesa, que prestam avaliações às partes interessadas da entidade, incluindo a alta administração e aos órgãos de governança.

Levando em consideração o afunilamento do estudo em questão, a Figura 3 mostra o modelo de quatro linhas de defesa adaptado, onde se insere a quarta linha que são os auditores externos, reguladores e órgãos externos (TCU), como ilustrado abaixo:

**Figura 3 - Modelo de Quatro Linhas de Defesa**

Modelo de Quatro Linhas de Defesa, Adaptado da Declaração de Posicionamento do The Institute of Internal Auditors (IIA), 2013.



**Fonte:** Guedes, Peixoto e Serrano (2019).

O Sistema de Controle Interno instituído para os órgãos do Estado da Paraíba se baseia no modelo das três linhas de defesa criado pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA), onde a primeira linha de defesa é representada pelos controles dos gestores dos órgãos executores, a segunda linha de defesa, incluída também nos órgãos de execução, é representada pela supervisão e monitoramento nos controles financeiros, gerenciamento de riscos e conformidade e a terceira linha de defesa é a Controladoria Geral do Estado da Paraíba– CGE/PB que é o órgão representante da

Unidade Central de Controle Interno, possuindo a responsabilidade de supervisionar e fiscalizar os controles internos de cada unidade executora e fazer a auditoria interna, avaliando de forma independente, objetiva e realizando atividades de consultoria (Sugerindo melhorias em cada unidade setorial quanto ao gerenciamento de riscos, conformidade, controles e outros), bem como a emissão de relatórios diretamente para o Chefe do Poder Executivo (PARAÍBA, 2018; TCE/PB, 2016).

Dentro desta ótica, observa-se na figura 3 que, com o objetivo da organização pública ter um gerenciamento eficaz de riscos e controle dentro do Sistema de Controle Interno, é necessário à implementação do modelo de três linhas de defesa para que o risco (ilustrado pelas bolinhas pretas) possa ser minimizado e reduzido a um nível aceitável ou até mesmo mitigado até a quarta linha de defesa representada pelo TCU (Órgão Responsável pelo controle externo no âmbito Federal) ou TCE (Controle Externo Estadual). Diante disso, as três linhas de Defesa (Controle Interno) e a Quarta linha de Defesa (Controle Externo/ Auditoria Externa) devem trabalhar em conjunto para que o gerenciamento de riscos e controle dentro da instituição pública seja eficaz.

Segundo a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01 de 2016, os órgãos e entidades do poder executivo federal deverão adotar o modelo das três linhas de defesa no gerenciamento de riscos e controle dentro da organização, onde a primeira linha de defesa é responsável pela operacionalização dos controles internos da gestão, executado por todos os níveis de gestão da empresa, a segunda linha é responsável pela supervisão dos controles, executada por instâncias específicas e a terceira linha de defesa é a auditoria interna, responsável por oferecer avaliação independente e objetiva de avaliação e consultoria aos órgãos e entidades com vista a aprimorar os controles internos e mitigar os principais riscos de que a organização não alcancem seus objetivos.

O TCE/PB (2016), em sua cartilha de orientações, define sistema como um conjunto formado de partes individuais, que possui uma missão compartilhada, no qual cada peça deste sistema é fundamental para o todo.

Diante desta definição de Sistema do TCE/PB e dos Conceitos de Controles Internos apresentados ao longo deste trabalho, podemos inferir que o Sistema de Controle Interno- SCI é o conjunto de todas as atividades de controle praticadas por cada unidade executora na rotina diária em toda a organização (TCE/PB, 2016).

Em uma definição mais abrangente, conforme o *AICPA- American Institute of Certified Public Accountants*, o SCI é definido como:

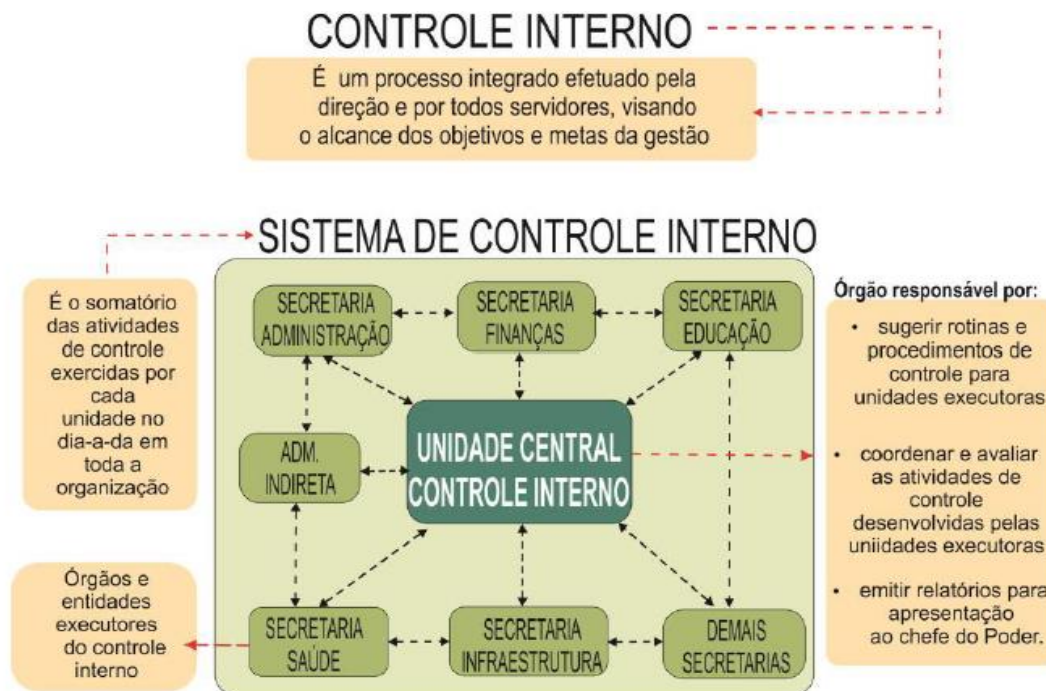
Plano da organização, conjunto de métodos e medidas coordenadas adotadas pela organização para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e estimular o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão.

Dentro deste contexto, o SCI na Administração Pública é o somatório de todas as atividades de controle exercidas no âmbito de todos os órgãos e entidades públicas a fim de impulsionar a eficiência e eficácia operacional e avaliar o cumprimento de políticas públicas criadas por meio da lei, sendo coordenado por uma Unidade Central de Controle Interno (UCCI) instituída na estrutura administrativa de cada um dos Poderes como previsto no art. 74 da Constituição Federal (TCE/PB, 2016).

Diante disso, com relação ao Sistema de Controle Interno na CGE/PB, tema central do estudo em questão, Amancio (2018) destaca que o Sistema de Controle Interno no Estado da Paraíba é realizado de forma integrada dentro dos órgãos públicos, dirigida pela Unidade Central de Controle Interno, representada pela Controladoria Geral do Estado da Paraíba, responsável por coordenar e avaliar as atividades de controle nas unidades executoras para a consecução dos objetivos da Administração Pública.

O Sistema de Controle Interno – SCI é apresentado na cartilha de orientações sobre Controle Interno do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (2016) mostrando que o SCI se manifesta de forma integrada entre a UCCI e as unidades setoriais ou executoras do controle interno, conforme a figura 4 a seguir:

Figura 4 - Sistema de Controle Interno



**Fonte:** Cartilha de Orientações sobre Controle Interno - TCE/PB (2016)

Percebe-se, de acordo com a figura 4, que o Sistema de Controle Interno na Administração Pública evidencia uma integração entre a Unidade Central de Controle Interno – UCCI e os órgãos executores. A UCCI apresenta-se de forma estratégica no centro do Sistema, sendo responsável por sugerir procedimentos de controle para as unidades executoras; coordenar, avaliar e fiscalizar as atividades de controle das unidades executoras e prestar informações através de relatórios ao chefe do poder executivo com o objetivo de melhorar a eficiência, eficácia operacional e a gestão de riscos nos órgãos (TCE/PB 2016).

### 3 METODOLOGIA

Neste item, estão descritos os procedimentos que serão utilizados para realização da pesquisa, a coleta e tratamento dos dados, um breve detalhamento sobre o questionário a respeito do Controle Interno, bem como a Pesquisa na Controladoria Geral do Estado da Paraíba.

#### 3.1 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

No que diz respeito à abordagem do problema, a pesquisa em questão classifica-se como qualitativa. Silva e Menezes (2005) justificam que existe uma relação dinâmica e inseparável entre o mundo real objetivo e a parcialidade do sujeito, que não pode ser traduzido em números, possuindo como características básicas, a interpretação dos acontecimentos e a atribuição de significados, ou seja, o processo e seu significado são objetivos principais dessa abordagem. Para coleta e tratamento dos dados do trabalho em avaliação, foram utilizados como base os estudos metodológicos de forma aplicada de Costa (2019), Santos (2016) e Teixeira (2008), onde foram analisados o gerenciamento de risco e controle e o controle interno em uma organização pública, bem como sua importância na gestão da entidade.

Assim, a análise de resultados, na devida coleta e tratamento dos dados dessa seção, além do recebimento do número significativo de respondentes mediante questionário, dentro da perspectiva de que o Controle Interno é praticado de forma adequada dentro de um órgão de administração pública, foram atribuídas no questionário às normas que regem o COSO 2017, bem como as linhas de defesa, estas que fazem parte da Cartilha de Controle Interno do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba.

#### 3.2 PESQUISA NA CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DA PARAÍBA

A pesquisa em questão foi realizada em uma organização de domínio público, na Controladoria Geral do Estado, localizada na cidade de João Pessoa.

A entidade pública em questão foi escolhida pelo fato aos gerentes da instituição e aplicação acessível do questionário aos servidores e por ser um tema que ainda não foi objeto de trabalho científico realizado no órgão.

A escolha foi feita pelo fácil acesso às orientações a serem fornecidas e por ser algo que anteriormente nunca fora pesquisado a respeito do tema deste trabalho. Com isso, identificamos que o estudo qualitativo com o estudo de caso irá nos auxiliar a atender os objetivos descritos no início deste trabalho.

### 3.3 QUESTIONÁRIO SOBRE CONTROLE INTERNO

Segundo Gil (2012), um questionário é uma técnica de investigação formada por um conjunto de questões que possuem a finalidade de obter informações sobre conhecimentos, valores, interesses, comportamento presente ou passado etc.

Para atender ao objetivo da pesquisa, foi utilizada como ferramenta de avaliação, um questionário, constante no Apêndice, o qual foi aplicado nos servidores públicos da Controladoria Geral do Estado da Paraíba.

As perguntas do questionário foram compostas pela nova estrutura integrada do COSO 2017, formada por 5 componentes e 20 princípios. Essa atualização do framework intitulada *gerenciamento de riscos corporativos-alinhando o risco com a estratégia e desempenho*, insere mudanças relevantes em relação ao relatório COSO de 2004, pois em essência a definição é compreendida mais facilmente pelos contabilistas e alinha de forma eficaz o gerenciamento de risco com criação de valor, a definição da estratégia e objetivos do negócio (TURNER; WEICKGENANT; COPELAND, 2017).

O questionário foi segregado em quatro partes, as quais são apresentadas a seguir:

- Parte I (Perfil do Respondente) – Idade, Gênero, Formação Superior, Setor onde exerce suas atividades, etc.
- Parte II - Ferramentas do Sistema de Controle Interno no âmbito do poder executivo estadual;
- Parte III - Atividades de Controle

- Parte IV – Avaliar do sistema de controle interno, sob a ótica das cinco perspectivas do COSO 2017 na Controladoria Geral do Estado, por meio de frases afirmativas especialmente elaboradas em torno do tema a ser estudado.

**Quadro 3 - Setores da CGE-PB**

<b>Setores</b>
<b>Contadoria Geral do Estado – Financeiro</b>
<b>Contadoria Geral do Estado - Administração Indireta</b>
<b>Contadoria Geral do Estado – Patrimonial</b>
<b>Contadoria Geral do Estado – Orçamentário</b>
<b>Gabinete da Contadoria Geral do Estado</b>
<b>Auditoria</b>
<b>Conformidade</b>
<b>Apoio</b>
<b>Dívida Pública</b>
<b>Assessoria técnica e de Controle Interno</b>
<b>Gerência Administrativa e de TI</b>
<b>Gerência de Planejamento, Orçamento e Finanças</b>
<b>Gabinete do Secretário</b>
<b>Outro</b>

**Fonte:** Elaboração Própria (2020).

As perguntas contidas no questionário tiveram como base algumas atividades de controle comuns no sistema de controle interno das organizações como trilhas de auditoria, políticas e práticas sólidas de pessoal, segregação de funções, proteção física dos ativos e revisões de desempenho operacional do órgão público estadual paraibano.

## 4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Esta seção da pesquisa consiste em demonstrar os resultados obtidos e a análise dos dados, de acordo com o questionário aplicado (vide Apêndice A) sobre a Avaliação da utilização do Controle Interno na Controladoria Geral do Estado da Paraíba, conforme a metodologia descrita.

No que diz respeito aos resultados, foram elaborados de modo a proporcionar uma visão global do nível de conhecimento dos servidores da entidade pública quanto às práticas do controle interno na instituição, apresentando as ferramentas de controle interno e as melhorias ocasionadas à entidade pela utilização dos controles internos, com os seguintes aspectos:

- I. Perfil dos Respondentes;
- II. Ferramentas do Sistema de Controle Interno no âmbito do Poder Executivo Estadual;
- III. Atividades de Controle;
- IV. Avaliação do Controle Interno sobre a ótica dos 5 componentes do COSO 2017 na CGE-PB.

Segundo a Gerência Administrativa e de Tecnologia da Informação (GATI), a Controladoria Geral do Estado da Paraíba possui 132 funcionários cadastrados e vinculados à Instituição, sendo que 114 são servidores efetivos e cargos comissionados, 8 estão à disposição de outros órgãos, 7 são estagiários e 3 são reeducandos.

O questionário foi destinado a 114 servidores públicos e 7 estagiários ativos no órgão citado, tendo um total de 121 funcionários, obtendo 31 respondentes, equivalente a uma taxa percentual de 25,62%, que pode ser considerada uma amostra mínima para ser avaliado o nível de conhecimento dos servidores com relação às práticas de Controle Interno no órgão público citado.



#### 4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES DA CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO

Através de uma análise do perfil dos respondentes e do estudo detalhado dos questionários respondidos individualmente, coletados dos servidores do órgão público relacionado, pode-se afirmar que, no que diz respeito à características dos respondentes, quanto ao gênero: 54,8% são do masculino e 45,2% do feminino. Quanto à faixa de idade: 51,6% possuem entre 26 a 40 anos, 29% de 15 a 26 anos, 16,1% de 40-55 e 3,2% de 55 anos ou mais.

Quanto à formação acadêmica: 41,9% possui ensino superior, 19,4% são de pós-graduação, 12,9% possui especialização e 25,8% cursam ainda ensino superior, o que se pode notar que nenhum respondente possui apenas o ensino médio. Outro aspecto geral importante percebido dentro da CGE-PB é que 71% possuem formação em Ciências Contábeis e 29% é formado em outro tipo de graduação como Direito, Administração, Economia, Ciências da Computação, Engenharia Eletrônica e áreas afins.

Quanto ao tempo em que o respondente exerce suas atividades na área: cerca de 51,6 % atua no máximo até 5 anos, 19,4% atua entre 5 a 10 anos e 29% atua acima de 10 anos na área.

Outro aspecto relevante do estudo é quanto à participação do respondente em algum evento de capacitação (palestra, congresso, treinamento, curso de especialização, mestrado, doutorado etc.) sobre o tema controle interno: cerca de 58,1% dos respondentes participaram de algum evento envolvendo o tema, enquanto que 41,9% nunca participaram de nenhuma palestra de capacitação sobre controle interno nem fizeram cursos relacionados, o que se pode afirmar que a capacitação de pessoal e a atualização dos servidores na instituição é razoável e necessita de aprimoramento para que a capacitação chegue a mais de 90% dos servidores pois o órgão público estudado é a unidade Central de Controle Interno do Estado.

**Quadro 4 - Respondentes por Setor**

<b>Setores</b>	<b>Número de Respondentes</b>
<b>Contadoria – Adm. Direta Financeiro</b>	16
<b>Contadoria - Administração Indireta</b>	2
<b>Contadoria - Patrimonial</b>	0
<b>Contadoria - Orçamentário</b>	1
<b>Gabinete da Contadoria</b>	3
<b>Auditoria</b>	7
<b>Conformidade</b>	0
<b>Apoio</b>	1
<b>Dívida Pública</b>	0
<b>Assessoria técnica e de Controle Interno</b>	0
<b>Gerência Administrativa e de TI</b>	0
<b>Gerência de Planejamento, Orçamento e Finanças</b>	0
<b>Gabinete do Secretário</b>	0
<b>Outro</b>	1
<b>Total</b>	31

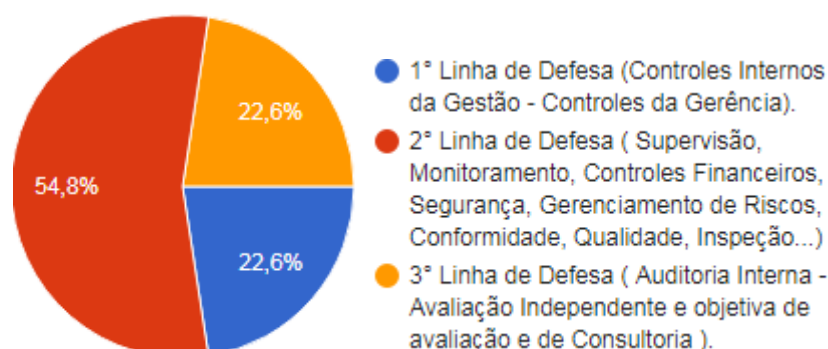
**Fonte:** Elaboração Própria (2020).

O Quadro 6 acima demonstra que a maior parte dos respondentes é da Contadoria - Administração Direta Financeiro, ocupando 51,6% da amostra estudada, seguido da Auditoria com 22,6%%, Gabinete da Contadoria com 9,7%, Contadoria Administração Indireta com 6,5%, enquanto os outros setores (Apoio, Orçamentário e Outro) possui 3,2% das respostas totais, o que se pode afirmar que há predominância na pesquisa os controles financeiros e a auditoria.

#### 4.2 FERRAMENTAS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO ÂMBITO DO PODER EXECUTIVO ESTADUAL

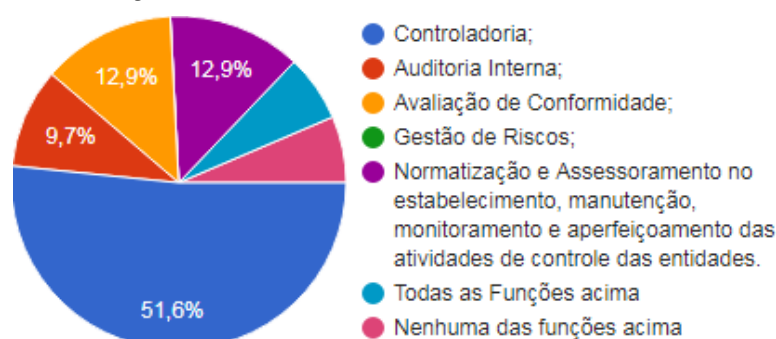
Esta sessão tem a finalidade de demonstrar as ferramentas de controle interno que estão sendo praticadas na Controladoria Geral do Estado no âmbito do poder executivo estadual, com base nas 3 linhas de Defesa descritas na revisão da literatura.

Os mecanismos são baseados na Lei Nº 11.264 de 29 de dezembro de 2018 que dispõe sobre o Sistema Integrado de Controle Interno do Estado da Paraíba, conforme previsto nos arts. 70 e 74 da Constituição Federal e art. 76 da Constituição Estadual.

**Gráfico 1 - Linhas de Defesa**

**Fonte:** Elaboração Própria (2020)

Quanto ao modelo de três linhas de Defesa (IIA, 2013), demonstrado no gráfico 1, nota-se que mais da metade dos servidores pesquisados, cerca de 54,8%, afirmou pertencer à segunda linha de Defesa, responsável pela supervisão, controles financeiros, gestão de riscos e conformidade, ou seja são funções que supervisionam riscos; 22,6% responderam pertencer a primeira linha de Defesa, que são os responsáveis pela gerência e pela manutenção dos controles internos e condução dos procedimentos de riscos e controle diário, ou seja são funções que gerenciam e têm propriedade sobre os riscos da instituição; enquanto que os outros 22,6% atuam na terceira linha de defesa, formada pela auditoria interna que é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, exercida pelo Órgão Central do Sistema de Controle Interno (CGE/PB), o que confirma o que foi exposto no referencial teórico e na lei 11264/2018.

**Gráfico 2 - Funções do Sistema de Controle Interno do Estado**

**Fonte:** Elaboração Própria (2020).

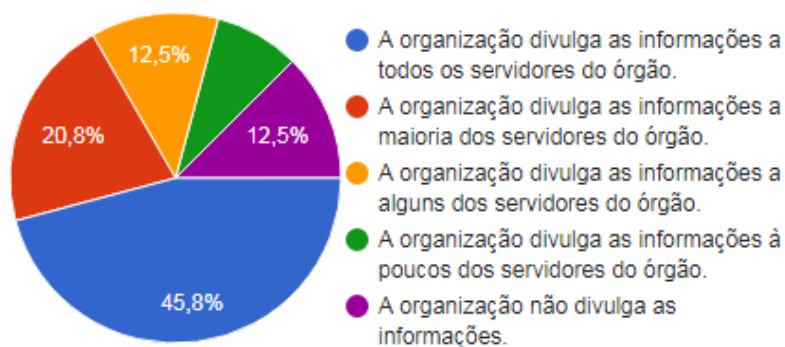
Quanto às funções do Sistema de Controle Interno do Estado, demonstrado no gráfico 2, 51,6% dos respondentes utilizam no seu setor a função de

Controladoria, onde de acordo com a lei 11.264/2018 é a função que tem por finalidade subsidiar a tomada de decisão governamental, sendo responsável pelas funções de execução e/ou supervisão da contabilidade do órgão; 9,7% dos respondentes pertencem a auditoria interna que é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de Consultoria; 12,9% pertencem a função de avaliação de conformidade que é uma atividade objetiva de verificação dos atos de gestão com a finalidade de confirmar se os mesmos estão de acordo com às normas legais aplicáveis; 12,9% pertencem à Normatização e Assessoramento na manutenção, monitoramento e aperfeiçoamento de controle do órgão enquanto que 6,5% afirmaram utilizar todas as funções anteriores no seu setor e apenas 2 pessoas (6,5%) afirmaram não utilizar nenhuma das funções citadas.

#### 4.3 ATIVIDADES DE CONTROLE

Nesta sessão serão divulgadas algumas atividades de controle que são as políticas, procedimentos, técnicas e mecanismos que diminuem os riscos e ajudam a garantir que as diretivas e objetivos do órgão sejam alcançados, além de assegurar que as respostas apropriadas aos riscos sejam executadas.

**Gráfico 3 - Divulgação das Informações**

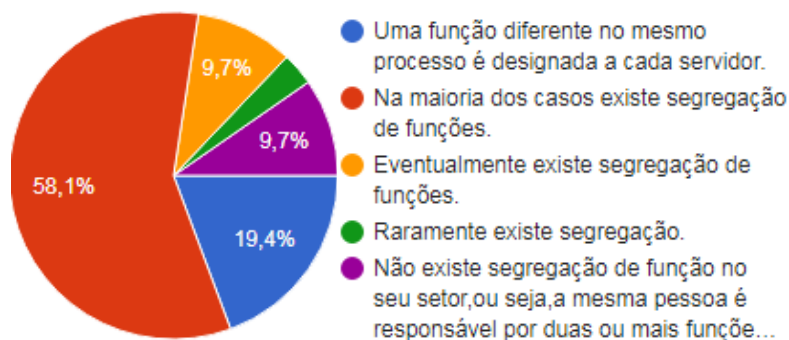


**Fonte:** Elaboração Própria (2020).

Quanto à divulgação das Informações dentro do órgão, cerca de 45,8% dos respondentes afirmaram que as informações sobre a gestão, normas e diretrizes de controle são divulgadas a todos os servidores do órgão; 20,8% dos servidores alegaram que a organização divulga as informações a maioria dos servidores

enquanto que 12,5% dos funcionários afirmaram que a organização pública (CGE-PB) não divulga as informações aos seus servidores.

**Gráfico 4 - Segregação de Funções**



**Fonte:** Elaboração Própria (2020).

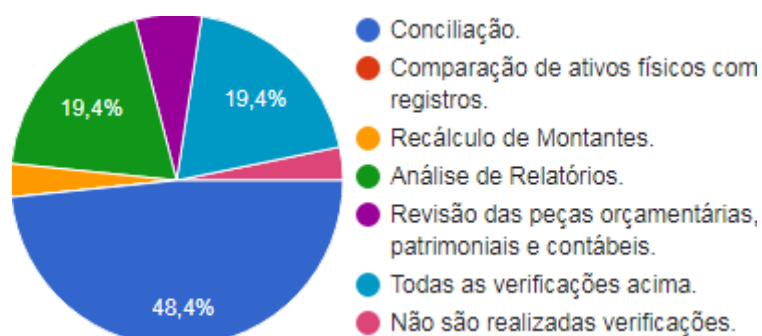
Quanto a segregação de funções, que é demonstrado no gráfico 4, verifica-se que 58,1% dos respondentes afirmaram que na maioria dos casos existe segregação de funções, 19,4% afirmaram que é designada uma função diferente a cada servidor dentro de um mesmo processo, 9,7% afirmaram que eventualmente existe segregação de funções enquanto que os outros 9,7% afirmaram que não existe segregação de funções no seu setor.

Em termos gerais mais da metade dos respondentes reconhecem e afirmam que em seu setor existe segregação de funções que é uma atividade de controle muito importante. Segundo Santos (2016), a segregação de funções estabelece que uma mesma pessoa não possa ter conhecimentos relacionados com os ativos e aos registros na contabilidade, devido ao fato de essas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno.

Segundo a Cartilha de Recomendações de Auditoria da CGE, a segregação de funções são as obrigações que são atribuídas ou divididas entre pessoas diferentes dentro de um mesmo processo, com a finalidade de reduzir o risco de erro ou fraude. Como por exemplo: mediante a segregação de funções o servidor que empenha não é o mesmo que liquida nem o que paga e nem o que autoriza e revisa essas atividades. Confrontando-se os resultados da pesquisa com a literatura sobre atividades de controle, conclui-se que na maioria dos setores dentro da CGE existe segregação de funções. Assim, pode ser afirmado que na

CGE-PB, de fato, há segregação de funções em cada setor, menos em alguns setores que possuem menos de 4 servidores como a gerência da administração indireta que é composta por apenas 2 funcionários.

**Gráfico 5 - Utilização de Verificações Independentes por Setor**



**Fonte:** Elaboração Própria (2020).

Com relação à utilização das Verificações Independentes por setor, 48,4% dos respondentes afirmaram realizar conciliações como verificações de controle, o que ao analisar cada resposta individual concluiu-se que a conciliação é a ferramenta mais utilizada no Setor da Contadoria Geral do Estado - Financeiro, 19,4% dos funcionários afirmaram realizar análise de relatórios, 19,4% dos servidores afirmaram realizar todas as verificações acima, apenas 3,2% dos servidores afirmaram realizar recálculo de montantes e 3,2% dos respondentes não são realizadas verificações.

#### 4.4 AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO SOBRE A ÓTICA DOS CINCO COMPONENTES DO COSO 2017 NA CGE- PB

##### **a) Na sua visão, como seu setor contribui para reforçar o sistema de controle interno na organização no âmbito do poder executivo estadual?**

Quanto à contribuição de cada departamento no reforço do sistema de controle interno do Estado, os respondentes de cada setor responderam da seguinte forma:

- **Contadoria Geral do Estado – Financeiro**

O trabalho de conciliação bancária contribui no reforço do Sistema de Controle Interno do Estado, através do controle das contas públicas, desde os

extratos das contas dos órgãos e secretarias até o sistema integrado de administração financeiro (SIAF) atualizado regularmente, identificando e resolvendo as pendências que forem surgindo ao longo da conciliação.

- **Contadoria Geral do Estado – Adm. Indireta**

As atividades de monitoramento dos lançamentos contábeis, análises de relatórios e consultoria para os contadores da administração indireta, contribuem para reforçar o Sistema de Controle Interno do Estado, segundo os respondentes do Departamento.

- **Contadoria Geral do Estado – Orçamentário**

A prestação de serviços de acompanhamento e orientação das demais secretarias do Estado com a conformidade e adequação dos registros contábeis contribui para o SCI Estadual.

- **Gabinete da Contadoria Geral do Estado**

As atividades de espelhamento dos lançamentos contábeis, demonstrando o que de fato aconteceu e o acompanhamento dos limites legais da Educação, Saúde, Despesa com pessoal dentre outros, contribuem para o reforço do SCI Estadual.

- **Auditoria**

As atividades desempenhadas são voltadas para a terceira linha de defesa, através da atividade de auditoria interna, provendo serviços de avaliação independente e consultoria, avaliação de conformidade e gerenciamento de riscos em relação aos controles estabelecidos nas unidades administrativas (órgãos da administração direta e indireta) do Poder Executivo Estadual, provendo a melhoria do controle interno dos órgãos.

- **Apoio**

Os trabalhos de verificação prévia e subsequente das ações administrativas com relação às normas jurídicas vigentes contribuem no fortalecimento do SCI do Estado.

- **Outros Setores**

Quanto aos respondentes da controladoria que assinalaram outros, estes marcaram que as atividades de manutenção e implantação de proteções contra fraude e ou algum erro relacionado ao sistema integrado de administração financeira (SIAF) colaboram no fortalecimento do SCI estadual.

**b) Quais as ferramentas de controle interno são utilizadas no seu setor?**

Quanto às ferramentas de Controle Interno que são utilizadas na CGE/PB, os respondentes de cada setor responderam o seguinte de um modo geral:

No setor da Contadoria Geral do Estado - Financeiro, a ferramenta mais utilizada segundo os respondentes é a Conciliação Bancária, conciliando as diversas contas dos órgãos do Estado da Administração Direta com o apoio do extrato bancário e o Sistema SIAF (Sistema Integrado de Administração Financeira) que fornece diversos tipos de relatórios para que seja possível realizar os trabalhos de conciliação;

Quanto ao Setor da Contadoria Geral do Estado – Adm. Indireta, o instrumento mais utilizado são os relatórios contábeis dos diversos órgãos da administração Indireta do Estado e o SIAF. Já no Setor da Contadoria Geral do Estado – Orçamentário, o mecanismo que mais se utiliza é o CREAD, REPRO e SIAF.

Entretanto, no Setor do Gabinete da Contadoria Geral do Estado, as ferramentas de controle interno são utilizadas como apoio no gerenciamento dos gastos públicos e conformidade dos demonstrativos.

No Setor da Auditoria os instrumentos de controle interno mais utilizado são Auditoria, Consultoria, Avaliação de Riscos, Revisões, Inspeções, Autorizações, Aprovações, controle de acessos, padronização de documentos, Segregação de Funções, Sistemas (teamaudit, conformidade e o de ponto), Manuais (Consultoria e Auditoria) e Normas Internas (Portarias e o Código de Ética). No Setor de Apoio são utilizados manuais de auditoria que padronizam os procedimentos, levando em consideração o tempo e evitando possíveis falhas e vícios. E, por fim, os servidores da controladoria que assinalaram outros, estes desconhecem as ferramentas de controle interno que são utilizadas no seu departamento.



**c) Quais as principais melhorias ocasionadas à CGE/PB pela utilização dos controles internos no seu setor?**

No setor da Contadoria Geral do Estado – Financeiro, a manutenção das informações financeiras, disponibilizando-as de maneira tempestiva para tomada de decisões dos gestores e o levantamento e soluções de pendências no acompanhamento dos órgãos da administração direta são as principais melhorias ocasionadas à instituição pública.

No Setor da Contadoria Geral do Estado – Adm. Indireta, a identificação de falhas na execução dos trabalhos em vários setores, maior disseminação de informações de controle dentro da própria CGE, atualização de ferramentas de trabalho e processos e maior eficiência e confiabilidade das informações prestadas são as principais melhorias ocasionadas à instituição.

No Setor da Contadoria Geral do Estado – Orçamentário, a melhor visão e acompanhamento da forma que as demais secretarias do Estado estão fazendo os seus registros contábeis orçamentários são as principais melhorias. No Setor do Gabinete da Contadoria Geral do Estado, os servidores não identificaram nenhuma melhoria para a CGE. No Setor da Auditoria, a padronização das atividades, conformidade com os normativos legais, Economia de recursos, eficácia e eficiência da atividade de auditoria interna prestada pela CGE, Previsibilidade, padronização dos registros internos e comunicações externas, definição clara de responsabilidades (atribuições) e autoridades, prestação de contas, otimização de fluxos processuais, diminuição de erros e/ou falhas, bem como a melhoria da qualidade dos registros e resultados produzidos.

No Setor de Apoio, a principal melhoria consiste no atingimento dos objetivos que impedem o cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes. Em outros setores da controladoria que assinalaram outros, os respondentes desconhecem as principais melhorias ocasionadas a CGE pela utilização dos controles internos no seu departamento.

**d) Na sua visão, qual sugestão você daria para melhorar ainda mais o controle interno dentro da CGE/PB no âmbito do Poder Executivo Estadual?**

No setor da Contadoria Geral do Estado – Financeiro, os respondentes sugeriram capacitação de pessoal (treinamentos, palestras, cursos, workshops, seminários e atividades afins) sobre controle interno para os servidores, uma maior

cobrança dos órgãos com aplicações de sanções as entidades públicas que dificultassem a solicitação pretendida; auditar na execução dos controles; sistemas que automatizem e acelerem o processo de conciliação das contas dos diversos órgãos da administração direta.

Quanto ao Setor da Contadoria Geral do Estado – Adm. Indireta, os funcionários sugeriram melhores condições de trabalho (estrutura física) e tornar as relações profissionais ainda mais colaborativas.

Já no Setor da Contadoria Geral do Estado – Orçamentário, os servidores não fizeram nenhuma recomendação para melhorar o controle interno no poder executivo do Estado. No Setor do Gabinete da Contadoria Geral do Estado, os respondentes sugeriram que o controle interno poderia ser mais concomitante na CGE/PB com relação aos órgãos e poderia contribuir na diminuição de lançamentos escriturais e torna-los automáticos. No que se refere ao Setor da Auditoria, os auditores sugeriram mais investimentos em capacitação de pessoal, a implantação de um processo de Gestão de Riscos associados aos objetivos da CGE; um maior apoio da alta gestão do Poder Executivo para as atividades da CGE/PB; a prestação de um maior auxílio aos órgãos do Executivo na implementação das atividades de controle interno e melhorar a comunicação interna na instituição (apoio, auditores, gerentes, gabinete e os outros setores que compõe a sua estrutura).

No que diz respeito ao Setor de Apoio, os servidores sugeriram a utilização das tecnologias para aperfeiçoar os processos de controle. E, por fim, em outros setores da controladoria, os funcionários recomendaram a capacitação de pessoal e um quantitativo maior de pessoas capacitadas para execução das atividades de controle interno.

- Quanto à seção III do Questionário, tem-se que:

**Quadro 5 - Afirmativas relacionadas ao Sistema de Controle Interno**

Atividades de Controle		Sistema de Controle Interno na Instituição e afins						
		Afirmativas		CT	C	I	D	DT
		1.	A CGE-PB possui um departamento específico responsável pelo sistema de controle interno.	12	10	6	2	1
		2.	A CGE-PB demonstra preocupação com a transparência e a prestação de contas para os seus usuários internos e externos.	12	14	4	1	0
		3.	Existe, na CGE-PB, o órgão de Auditoria Interna, que atua de forma detectiva e preventiva.	15	9	2	4	1
		4.	A CGE-PB adota procedimentos de conciliações contábeis e extra-contábeis dos principais elementos patrimoniais.	20	6	4	1	0
		5.	Existe acompanhamento através de indicadores para a avaliação da efetividade das ações da Instituição.	9	11	8	3	0
		6.	Os trabalhos já realizados pelo órgão de controle interno são acompanhados, a posteriori, verificando as ações corretivas.	10	10	7	3	1
		7.	A detecção de erros e fraudes é imediatamente comunicada aos gerentes ou aos administradores responsáveis.	15	8	7	1	0
		8.	Nas verificações pelo órgão de controle interno, os gestores das unidades objeto de verificação recebem feedback dos resultados do trabalho e dos principais problemas encontrados.	10	16	5	0	0
9.	Os trabalhos desenvolvidos pelo órgão de controle são divulgados à sociedade.	6	9	10	4	2		
10.	As informações do órgão de controle interno são acessíveis ao controle externo.	10	9	9	3	0		

**Fonte:** Elaboração Própria (2020).

Na seção III que descreve as afirmativas relacionadas ao sistema de controle interno dentro do órgão público, os resultados foram o seguinte:

- A afirmação 01 avalia se a CGE-PB possui um departamento específico que atende de forma exclusiva o sistema de controle interno, na implantação, gerenciamento e monitoramento dos controles que existem na organização, ou seja, um Setor de Controladoria, Gerenciamento de Riscos, Auditoria ou afins;
- Ao efetuar a análise do grau de concordância dos respondentes, 12 ou 39% dos respondentes concordaram totalmente que a instituição pública possui um departamento de controle interno, mas que não realiza exclusivamente apenas essa atividade, que é o departamento de auditoria (GEA), onde são feitas atividades de avaliação e consultoria com o objetivo de prover a

melhoria dos controles internos dos diversos órgãos da administração direta e indireta do poder executivo estadual.

- A afirmação 02 avalia se a CGE-PB demonstra preocupação com a transparência e a prestação de contas para os seus usuários internos e externos, 14 ou 45% dos servidores concordaram, o que mostra que pelo menos metade dos respondentes reconhecem que o órgão público divulga as informações patrimoniais, orçamentárias e financeiras aos seus interessados de forma transparente.
- A afirmação 03 avalia se existe, na CGE-PB, o órgão de Auditoria Interna, que atua de forma detectiva e preventiva, ou seja, apurando denúncias de irregularidades e fraudes, 15 ou 48% dos respondentes concordaram que a instituição possui um setor de Auditoria Interna que realiza serviços de avaliação, consultoria para os diversos órgãos do poder executivo estadual, como também atua voltado na prevenção e detecção de alguma irregularidade que venham a ser cometida pelos gestores, servidores e entidades públicas.
- A afirmação 04 avalia se a CGE-PB adota procedimentos de conciliações contábeis e extra contábeis, ou seja, conferências rotineiras dos principais elementos patrimoniais, como saldo nas disponibilidades das contas do Estado, saldo do banco e no sistema SIAF, 20 ou 65% dos funcionários concordaram totalmente que existe procedimentos de conciliação contábil e extra contábil, principalmente no setor da Contadoria Geral do Estado, onde os trabalhos de conciliação bancária são realizados rotineiramente na instituição como rotina laboral.
- A afirmação 05 avalia se existe acompanhamento através de indicadores para a avaliação da efetividade das ações da Instituição, sejam elas operacionais e estratégicas 11 ou 35% dos funcionários concordaram que existe um acompanhamento de indicadores para avaliar a efetividade dos atos e serviços prestados da CGE.
- A afirmação 06 avalia se os trabalhos (recomendações, relatórios, pareceres) já realizados pelo órgão de controle interno são acompanhados, a posteriori, verificando as ações corretivas, 20 ou 64% dos respondentes concordaram que os serviços realizados são acompanhados, a posteriori, para verificar se

as medidas necessárias foram utilizadas pelo gestor ou responsável da atividade de controle interno.

- A afirmação 07 avalia se a detecção de erros e fraudes é imediatamente comunicada aos gerentes ou aos administradores responsáveis mesmo antes do encerramento de relatórios e outras formalidades do órgão público, 15 ou 48% dos respondentes concordaram totalmente que a detecção é informada de imediato aos gerentes e gestores responsáveis.
- A afirmação 08 avalia se nas verificações pelo órgão de controle interno, os gestores das unidades objeto de verificação recebem feedback dos resultados do trabalho e dos principais problemas encontrados, 16 ou 52% dos servidores concordaram que as verificações do órgão de controle interno são informadas aos gestores que estão sempre recebendo feedback dos resultados e problemas que foram identificados ao longo dos trabalhos.
- A afirmação 09 avalia se os trabalhos desenvolvidos (auditoria, relatórios, pareceres, portarias) pelo órgão de controle (CGE-PB) são divulgados à sociedade, 10 ou 32% dos respondentes marcaram indiferentes quanto aos relatórios e pareceres desenvolvidos e difundidos a disposição da população, o que mostra que pelo menos uma boa parte dos funcionários do órgão público desconhecem a divulgação dos trabalhos da instituição para a sociedade.
- A afirmação 10 avalia se as informações (relatórios, pareceres, levantamentos, inspeções, dados) do órgão de controle interno (Auditoria Interna) da CGE-PB são acessíveis às instituições de controle externo (auditoria externa, tribunal de contas da União, tribunal de contas do Estado, Ministério Público), 10 ou 32% dos respondentes concordaram totalmente que a maioria das informações são acessíveis aos tribunais de contas e auditoria externa.

**Quadro 6 - Afirmativas relacionadas ao Manual de Políticas e Procedimentos**

Atividades de Controle	Para estabelecer uma trilha de controle, a organização precisa de um manual de políticas e procedimentos que incluam determinados itens						
	Afirmativas		CT	C	I	D	DT
	1.	Uma Descrição completa dos tipos de documentos utilizados em seu setor.	14	5	6	4	2
	2.	Uma Descrição abrangente da autoridade e responsabilidade atribuída a cada indivíduo.	10	8	7	4	2
	3.	Uma Descrição das atividades e prazos de execução.	12	10	7	0	2

**Fonte:** Elaboração Própria (2020).

Com relação ao manual de políticas e procedimentos que devem estar presentes em cada setor da controladoria, apresentado no quadro 8, foi exposto acima alguns itens que dificultam a ocorrência de erros e irregularidades dentro do órgão, dessa forma, foi disposto 3 itens do manual que faz parte das atividades de controle de uma entidade para que os servidores da CGE identifiquem em grau de concordância a presença desses itens no seu setor.

Após a análise dos resultados, concluiu-se que a maioria dos respondentes concordaram totalmente que para estabelecer uma atividade de controle e trilha de auditoria eficaz, o órgão público dispõe de um manual que contém uma descrição completa dos tipos de documentos utilizados no setor, uma descrição abrangente da autoridade e responsabilidade atribuída a cada indivíduo e uma descrição das atividades e prazos de execução. Com relação aos 3 itens apresentados, o número de respondentes em percentual que concordaram totalmente para cada item do manual de procedimentos foram: 45%, 32% e 39% dos servidores públicos respectivamente.

**Quadro 7 - Afirmativas relacionadas às Políticas e Práticas Sólidas**

Atividades de Controle	Sobre políticas e práticas sólidas de pessoal em seu setor analise os questionamentos						
	Afirmativas		CT	C	I	D	DT
	1.	Existem procedimentos específicos para retenção de funcionários competentes.	6	4	8	8	5
	2.	Existem Programas de treinamento que preparam os funcionários para executar suas funções com eficiência.	5	3	8	11	4
	3.	Existe rotação de funcionários-chave em diferentes cargos.	8	2	7	11	3

	4.	Revisão regular do desempenho dos funcionários.	8	2	9	8	4
--	----	---	---	---	---	---	---

**Fonte:** Elaboração Própria (2020).

Os funcionários em todos os níveis da organização são uma parte muito importante do sistema de controle interno na empresa e ajudam no uso eficiente de ativos da empresa, ajudando a instituição a criar valor (SIMKIM; WORRELL; SAVAGE, 2019).

Com relação às políticas e práticas sólidas de pessoal na CGE e em cada setor da instituição pública, 26% dos respondentes demonstraram-se indiferentes ou discordaram que existem procedimentos específicos para retenção de funcionários competentes, pois como a CGE é uma organização pública, a rotação de pessoal é frequente entre estagiários e servidores comissionados e efetivos, pois quase que semestralmente pelo menos algum estagiário ou servidor comissionado que é treinado para realizar determinada atividade dentro de um departamento na instituição é mandado para outro órgão ou em caso de estágio que logo após o término do contrato de um ano, outro estagiário assume a mesma função ou funções afins, iniciando-se mais uma vez o processo de treinamento e capacitação de pessoal para aquela vaga.

Com relação à segunda afirmação, 35% dos servidores discordaram que, na instituição e em seu setor existem programas de treinamento que preparam os funcionários para executar suas funções, pois, além da rotatividade de pessoal, que é considerável a instituição precisa voltar à preocupação de maiores investimentos em capacitação de pessoal, é uma meta a ser estabelecida até 2022 no regimento interno da CGE.

Com relação à terceira afirmação, 35% dos respondentes discordaram que existem rotação de funcionários-chave em diferentes cargos, o que faz com que os funcionários não se familiarizem com as várias fases do sistema do órgão, nem entendam como os outros setores contribuem com o desempenho do seu setor e com a instituição no geral, dificultando a detecção de possível fraude ou irregularidade, haja vista que existe a escassez da rotatividade dos servidores chave dentro da instituição (SIMKIM; WORRELL; SAVAGE, 2019).

Além disso, com relação à quarta afirmação, 29% dos funcionários demonstraram-se indiferentes a existência de revisão regular do desempenho dos

funcionários, ou seja, a maior parte dos servidores desconhece esse tipo de monitoramento dentro da instituição pública.

- Quanto à seção IV do Questionário, avaliação do Sistema de Controle Interno sob a ótica da Estrutura Integrada (Framework) de 2017. Intitulado COSO II revisado (2017)- ERM Enterprise Risk Management – Alinhando Riscos Com Estratégia e Desempenho, tem-se que:

### **1) Governança de Risco e Cultura**

Com relação à Governança de Risco e Cultura, anexado no apêndice, 42% dos respondentes concordaram totalmente que os gestores da CGE-PB devem supervisionar a estratégia e executar responsabilidades de governança de forma a apoiar os administradores em alcançar a estratégia e os objetivos do negócio e 52% concordaram totalmente que a CGE-PB estabelece estruturas organizacionais na busca do atingimento da estratégia e dos objetivos do negócio.

A partir das análises estatísticas calculadas, infere-se que a diretoria e o conselho de administração da CGE-PB exercem realmente a supervisão e aprimoramento contínuo sobre a estratégia da instituição e gestão de riscos e apoia a gestão no alcance dos objetivos organizacionais, a partir da percepção dos funcionários do órgão público (SIMKIM; WORRELL; SAVAGE, 2019).

Além disso, 45% dos servidores concordaram totalmente que a CGE-PB define comportamentos desejáveis que caracterizassem a cultura desejável, 39% concordaram totalmente que a CGE-PB atrai, desenvolve e mantém indivíduos talentosos, alinhado com a estratégia e os objetivos da instituição e 52% concordaram totalmente que a CGE-PB demonstra preocupação com a transparência e a prestação de contas para os seus usuários internos e externos.

A partir das análises estatísticas e a revisão de literatura apresentada, conclui-se que a organização pública demonstra compromisso com a integridade, responsabilidade e comportamento ético e demonstra preocupação com a transparência e prestação de contas, exposta nos resultados do quadro 07 e no último princípio da Governança de risco e cultura do quadro 10, divulgando as informações patrimoniais, orçamentárias e financeiras aos seus interessados de forma transparente.



Com relação ao quinto princípio do Coso 2017, chegou-se a conclusão que a organização pública não prioriza o recrutamento, desenvolvimento e retenção de estagiários (capital humano) para apoiar a estratégia e os objetivos da organização, confirmados no quadro 09 de políticas e práticas sólidas de pessoal, pois a CGE possui uma grande rotação de estagiários e necessita de aprimoramento na valorização do desempenho dos funcionários e capacitação de pessoal (SIMKIM; WORRELL; SAVAGE, 2019).

A partir das respostas e da análise crítica dos questionários de forma global e individual, infere-se que o uso do primeiro componente do COSO – Governança de Risco e Cultura dentro da instituição é razoável, necessitando de aprimoramentos no quinto princípio quanto a retenção de indivíduos talentosos dentro da instituição.

## **2) Estratégia e Definição dos Objetivos**

Com relação à estratégia e definição de objetivos, anexado no apêndice, 39% dos respondentes são indiferentes que a CGE-PB considera o potencial efeito do risco do negócio no mapeamento de riscos, 39% dos funcionários concordam totalmente que a CGE-PB define o apetite a risco no contexto de criar, preservar e realizar valor, 48% são indiferentes que a CGE-PB avalia alternativas de estratégia e potencial impacto no perfil de riscos e 45% concordam totalmente a CGE-PB considera riscos quando estabelece os objetivos do negócio nos vários níveis que alinha e apoia a estratégia.

A partir das análises estatísticas apresentadas e sabendo que o Gerenciamento de Riscos Corporativos, estratégia e definição de objetivos trabalham juntos em um processo de planejamento estratégico e que os objetivos da instituição pública põem a estratégia em prática enquanto servem de base para identificar, avaliar e responder apropriadamente aos riscos, infere-se que a CGE é indiferente quanto ao potencial efeito do risco do negócio no mapeamento de riscos e na avaliação de estratégias alternativas e potencial impacto no perfil de riscos, necessitando, dessa forma, uma análise mais profunda da alta gestão da instituição, da administração e da gerência quanto ao uso desse componente (SIMKIM; WORRELL; SAVAGE, 2019).

A partir das respostas e da análise crítica dos questionários de forma global e individual, infere-se que o uso do segundo componente do COSO – Estratégia e

Definição dos Objetivos é utilizado de forma indiferente na instituição e necessita de aprimoramentos e maior preocupação dos servidores quanto a este componente.

### **3) Desempenho**

Com relação ao Desempenho, anexado no apêndice, 45% dos respondentes concordam totalmente que a CGE-PB identifica os riscos que impactam o desempenho da estratégia e dos objetivos do negócio, 39% concordam totalmente que a CGE-PB avalia a gravidade dos riscos, 39% são indiferentes que a CGE-PB prioriza riscos como uma base para selecionar respostas apropriadas a riscos e 42% dos servidores são indiferentes que a CGE-PB desenvolve e avalia um portfólio de risco.

A partir das análises estatísticas e a revisão de literatura apresentada, infere-se que a CGE identifica os riscos que impactam o desempenho da estratégia e objetivos (missão, visão e valores) da instituição pública de forma razoável como também avalia a gravidade dos riscos.

No entanto, a partir da análise crítica global e individual dos questionários, infere-se que a instituição pública é indiferente quanto a priorizar riscos como uma base de selecionar respostas apropriadas aos riscos que a CGE enfrenta e quanto ao desenvolvimento e avaliação de um portfólio de riscos que podem afetar a estratégia, desempenho e execução dos objetivos de negócio da entidade.

A partir das respostas e da análise crítica dos questionários de forma global e individual, infere-se que o uso do terceiro componente do COSO 2017-

Desempenho dentro da instituição é indiferente e necessita de aprimoramentos e maior preocupação dos servidores quanto a este componente.

### **4) Revisão**

Com relação ao componente Revisão, anexado no apêndice, 61% dos respondentes concordaram totalmente que a CGE-PB identifica e avalia mudanças que podem substancialmente afetar a estratégia e os objetivos da instituição, 42% concordaram totalmente que a organização revê o desempenho da entidade e considera riscos; 52% concordaram totalmente que a organização busca aperfeiçoar o gerenciamento de riscos corporativos.

A partir das análises estatísticas calculadas e sabendo que a organização deve monitorar ao longo do tempo o desempenho dos processos de Gerenciamento de Riscos Corporativos para garantir com razoável certeza que estão sendo executados conforme planejado à luz das mudanças de servidores, processos, tecnologias e outras variáveis, infere-se que a CGE identifica, avalia, revê o desempenho e busca aperfeiçoar e revisar o gerenciamento de riscos de forma contínua de acordo com a estratégia e objetivos da instituição (SIMKIM; WORRELL, SAVAGE, 2019).

A partir das respostas e da análise crítica dos questionários, conclui-se que o quarto componente do COSO 2017 é utilizado na instituição de forma razoável necessitando de melhoramentos e atualizações contínuas de novas estratégias de acordo com os objetivos de negócio, riscos e outras variáveis que a instituição pública enfrenta.

## **5) Informação, Comunicação e Divulgação**

Com relação ao componente informação, Comunicação e Divulgação, anexado no apêndice, 39% dos respondentes concordaram totalmente que a organização impulsiona sistemas de informação e tecnologia para apoiar o gerenciamento de riscos corporativos, 45% concordaram totalmente que a organização usa os canais de comunicação para apoiar o gerenciamento de risco corporativo e 39% dos funcionários concordaram totalmente que a organização comunica risco, cultura e desempenho em vários níveis entre a entidade.

A partir das análises estatísticas calculadas e sabendo que o Gerenciamento de Riscos Corporativos é um processo contínuo de obtenção e compartilhamento necessário de informações de fontes internas e externas que devem circular por toda a organização, infere-se que a CGE impulsiona sistemas de informação de forma razoável como apoio a tomada de decisão dos gestores e demais partes interessadas, como o próprio SIAF, por exemplo, que é o Sistema Integrado de Administração Financeira, que fornece informação financeira, patrimonial, orçamentária e contábil da maioria das contas do Estado da Paraíba que fazem parte da administração direta e indireta, cujo sistema também serve para dar suporte ao gerenciamento de riscos corporativos da entidade pública.

Além disso, chegou-se à conclusão, a partir da análise das respostas dos funcionários que a CGE-PB usa os canais de comunicação razoavelmente (notícias intranet dentro da instituição, sistemas de informação e afins) para apoiar o gerenciamento de risco corporativo, como também necessita aprimorar o nível de comunicação de risco, cultura e desempenho da organização em vários níveis entre a entidade, para que todos os funcionários da instituição pública possam entender e se esforçar de forma conjunta para gerenciar os riscos associados à sua estratégia e objetivos do negócio (SIMKIM; WORRELL; SAVAGE, 2019).

A partir das respostas e da análise crítica dos questionários de forma global e individual, infere-se que o uso do componente Informação, Comunicação e Divulgação dentro da instituição é razoável, necessitando de aprimoramentos e capacitação de pessoal sobre controle interno e da norma atualizada do COSO ERM 2017.

#### 4.5 ANÁLISE QUANTO ÀS ROTINAS LABORAIS DA CGE-PB E ATIVIDADES DE CONTROLE DO COSO 2017

De acordo com o que foi exposto na análise de resultados, essa sessão tem por objetivo expor os argumentos das sessões 4.1 a 4.4, de forma a alcançar o objetivo geral e específico da pesquisa. Assim, após os resultados obtidos no questionário através de verificação online, foi feita uma avaliação quanto às práticas laborais relacionadas ao controle interno dos quais estão também descritas e anexadas no apêndice.

No entanto, observa-se que os resultados encontrados demonstram que na Controladoria Geral do Estado, os respondentes não possuem o nível de conhecimento adequado às práticas de controle interno, e quanto a identificação das ferramentas de controle interno que são executadas na instituição pública em questão são: Conciliação Bancária, relatórios contábeis dos diversos órgãos da administração Indireta do Estado, CREAD, REPRO SIAF, Auditoria, Consultoria, Avaliação de Riscos, Revisões, Inspeções, Autorizações, Aprovações, controle de acessos, padronização de documentos, Segregação de Funções, Sistemas (teamaudit, conformidade e o de ponto), Manuais (Consultoria e Auditoria) e Normas Internas (Portarias e o Código de Ética).

Além disso, as melhorias encontradas no órgão estudado foram a manutenção das informações financeiras, disponibilizando-as de maneira tempestiva para tomada de decisões dos gestores, o levantamento e soluções de pendências no acompanhamento dos órgãos da administração direta, a identificação de falhas na execução dos trabalhos em vários setores, maior disseminação de informações de controle dentro da própria CGE, atualização de ferramentas de trabalho e processos e maior eficiência e confiabilidade das informações prestadas, padronização das atividades, conformidade com os normativos legais, Economia de recursos, eficácia e eficiência da atividade de auditoria interna prestada pela CGE, Previsibilidade, padronização dos registros internos e comunicações externas, definição clara de responsabilidades (atribuições) e autoridades, prestação de contas, otimização de fluxos processuais, diminuição de erros e/ou falhas, bem como a melhoria da qualidade dos registros e resultados produzidos e o atingimento dos objetivos que impedem o cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes.

E, por fim, confrontando os resultados obtidos com os componentes do COSO Framework 2017, tendo em vista que foi utilizado como complemento para chegar à análise final, pode-se afirmar que, foi observado que a maioria dos respondentes não possuem conhecimentos aprofundados referentes aos 5 componentes e princípios da Estrutura Integrada (Framework) de 2017, Intitulado COSO II revisado (2017)- ERM Enterprise Risk Management – Alinhando Riscos Com Estratégia e Desempenho.

Assim, a partir dos resultados encontrados nos 5 componentes do COSO 2017, se chega a conclusão de que a CGE- PB não segue de forma rigorosa quanto às práticas relacionadas aos componentes do COSO- 2017, em destaque:

a) Governança de risco e cultura - Neste aspecto, com relação ao quinto princípio do Coso 2017, conclui-se que a organização pública não prioriza o recrutamento, desenvolvimento e retenção de estagiários (capital humano) para apoiar a estratégia e os objetivos da organização

b) Estratégia e Definição dos Objetivos – Neste aspecto, infere-se que a CGE é indiferente quanto ao potencial efeito do risco do negócio no mapeamento de riscos e na avaliação de estratégias alternativas e potencial impacto no perfil de riscos.

c) Desempenho - Neste aspecto, infere-se que a instituição pública é indiferente quanto a priorizar riscos como uma base de selecionar respostas apropriadas aos riscos que a CGE enfrenta e quanto ao desenvolvimento e avaliação de um portfólio de riscos que podem afetar a estratégia, desempenho e execução dos objetivos de negócio da entidade.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou analisar se os princípios e as normas do controle interno estão sendo corretamente utilizadas dentro de entidades públicas estaduais, delimitando a pesquisa para a Controladoria Geral do Estado da Paraíba, haja vista que as pesquisas nesta área de controle interno estadual, necessitam de maior aprofundamento e investigação por parte do meio científico, acadêmico e social.

Diante disso, procurou-se avaliar a utilização do controle interno na CGE-PB, buscando verificar o nível de conhecimento dos servidores do órgão quanto às práticas do controle interno, as ferramentas de controle interno que são executadas, as melhorias ocasionadas à instituição pública pela utilização do sistema de controle interno e o confronto dos resultados dessas práticas com a Estrutura Integrada do COSO Framework 2017.

Além disso, o trabalho em avaliação buscou analisar detalhadamente a utilização do controle interno na CGE-PB, por meio de um questionário online que teve como base os estudos metodológicos de Costa (2019), Texeira (2008) e Santos (2016), mostrando a contribuição de cada setor da controladoria no aprimoramento do controle interno, as ferramentas, melhorias, sugestões dos servidores, atividades de controle e as normas do COSO 2017 no apoio ao gerenciamento de riscos, estratégia, objetivos e desempenho da entidade pública.

A partir das análises realizadas e em resposta à problemática no que se refere à relação das atividades de controle pode-se afirmar que, as informações sobre a gestão, normas e diretrizes de controle são divulgadas a todos os servidores do órgão. Além disso, existe segregação de funções na maioria dos setores do órgão, conciliação, análise de relatórios, manual de políticas e procedimentos em cada setor.

No componente da Estrutura Integrada (Framework) de 2017, os respondentes afirmaram que existem tais como a Estrutura Governança de Risco e Cultura (, Estratégia e definição de objetivos e Desempenho, abordados na sessão 4.

Toda a utilização dos controles internos praticados nas rotinas laborais da Controladoria Geral do Estado foi evidenciado nos resultados.

Assim, o presente trabalho apresentou uma parte da totalidade dos resultados esperados, mas, por mostrar limitações quanto ao alcance total do

público alvo e por possuir barreiras quanto aos outros setores da controladoria, foi proposta a utilização das porcentagens obtidas em cada pergunta do questionário, pode-se afirmar que a pesquisa se baseou na maioria dos respondentes equivalentes aos números mediante escala de Likert para se chegar a uma análise conclusiva de que a instituição pratica o controle interno nas suas rotinas laborais com exceção de 3 componentes da Estrutura Integrada do COSO 2017 que a instituição precisa aprimorar que é a Governança de Risco e Cultura, Estratégia e definição de Objetivos e Desempenho, cujas explicações mais detalhadas encontram-se na seção 4.5 da análise comparativa.

É válido para os futuros estudos fazer uma avaliação do controle interno na CGE-PB associado com outros órgãos da administração direta e indireta do estado da Paraíba (Unidades Executoras) no qual a CGE é a unidade central de controle interno, fazendo uma análise mais detalhada do sistema de controle interno no âmbito do poder executivo estadual; Avaliar a utilização do controle externo na Controladoria Geral do Estado; Realizar um estudo comparativo entre o sistema de controle interno na Controladoria Geral do estado da Paraíba com as outras Controladorias gerais dos diversos estados do Brasil; Analisar como os Tribunais de Contas avaliam a contribuição desse sistema de controle interno estadual para o exercício de suas funções. Avaliar o controle interno nos diversos Tribunais do Estado da Paraíba.



## REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, M; PAULO, V. **Direito constitucional descomplicado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2010.

ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: Um curso Moderno e Completo. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ALMEIDA, L. B. P; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999. p. 369-381.

ALBUQUERQUE, C. C. B.; OLIVEIRA, A. G. A accountability em pareceres prévios do tribunal de contas do estado do Paraná: possíveis consequências para o desenvolvimento local. **Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento**, v. 2, n. 2, p. 43-57, jul./dez. 2013.

AMANCIO, R. J. D. **Procedimentos Normatizados Na Implementação De Controles Internos**: Um Estudo de Caso na Secretaria de Estado de Segurança e da Defesa Social da Paraíba. 2018. 62 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2018. Disponível em: <<https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/11891/1/RJDA04102018.pdf>>. Acesso em: 26 fev. 2020.

ASSIS, L.; SILVA, C. L.; CATAPAN, A. As funções da controladoria e sua aplicabilidade na administração pública: Uma análise da gestão dos órgãos de controle. **Revista Capital Científico**: Eletrônica (RCCe), Paraná, v. 14, n. 3, p.1-17, 30 set. 2016.

BEAL, A. **Gestão Estratégica da Informação**: como transformar a informação e a tecnologia da informação em fatores de crescimento e de alto desempenho nas organizações. São Paulo: Atlas, 2012. 133 p.

BRASIL. Constituição. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Lei nº 4320, de 17 de março de 1964. Brasília. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm). Acesso em: 22 jan. 2019.

CARDIN, S. A. *et al.* Controle interno na administração pública como ferramenta para economicidade de processos. In: **Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia**, Rezende. CI na administração pública como ferramenta de economicidade. Rezende: Aedb, 2015. p. 1 - 17.

CASTRO, D. P. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

COSO (Org.). **Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada**: Sumário Executivo Estrutura. 2004. Disponível em:

<<https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 02 dez. 2019.

**COSO. Gerenciamento de Riscos Corporativos - Integrado com estratégia e performance:** Sumário Executivo. 2017. Pwc. Disponível em: <[https://auditoriaderisco7icfex.files.wordpress.com/2018/02/coso\\_portugues\\_17.pdf](https://auditoriaderisco7icfex.files.wordpress.com/2018/02/coso_portugues_17.pdf)>. Acesso em: 02 dez. 2019.

**COSO. Gerenciamento de Riscos Corporativos Integrado com Estratégia e Performance.** 2017. Disponível em: [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/41825/1/Coso\\_portugues\\_versao\\_2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/41825/1/Coso_portugues_versao_2017.pdf). Acesso em: 07 mar. 2020.

COSTA, W. C. **Sistema de Controle Interno:** Estudo em uma empresa pública de concessão de crédito. 2019. 57 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2019.

ECHTERNACHT, T. H. S.; QUANDT, C. O. A Gestão do Conhecimento como Suporte ao Processo Estratégico na Administração Pública Municipal: Um estudo comparativo de casos no Brasil e em Portugal. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, João Pessoa, v. 7, n. esp., p.35-49, mar. 2017.

FERREIRA, H. M. C. **Aplicação do modelo COSO ERM na avaliação de sistemas de controles internos:** um estudo de caso para verificar a validade desse sistema no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte. 2013. 80 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Unb, Ufpb, Ufrn, João Pessoa, 2013.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012. 197 p.

GREEN, B. P; KAPLAN, J. **Controllershhip:** The Other Accounting Career. New Accountant Magazine: 2004. 709 p.

GUEDES, Letácio; PEIXOTO, Gilson; SERRANO, Rodolfo. **A Lei 11.264 - Sistema Integrado do Controle Interno do Estado da Paraíba.** In: II SEMANA ESTADUAL DO CONTROLE INTERNO, 2., 2019, João Pessoa. Controle Interno do Estado da Paraíba. João Pessoa: Sebrae, 2019. p. 1-24.

HURT, R. L. **Sistemas de Informações Contábeis:** Conceitos básicos e temas atuais. 3. ed. São Paulo: Amgh Editora Ltda, 2014.

JOSÉ FILHO, A. A importância do controle Interno na Administração Pública. **Diversa**, Terezina, 2008. p. 85-99.

LORENZETT, D. B. **A importância da controladoria no processo decisório da pequena empresa.** 2013. 85 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Engenharia de

Produção, Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, 2013.

MACÊDO, F. F. R. R.; LAVARDA, C. E. F. Características da Produção Científica sobre Orçamento Público, Orçamento Participativo e Controladoria Pública na primeira década do Século XXI. **Revista Administração Pública e Gestão Social**. v. 5, n. 1, p. 34-42, jan./mar. 2013.

MARK G. S; JAMES L. WI; Arline A. **Savage Core Concepts of Accounting Information Systems**. 14. Wiley. 2019

MATIAS-PEREIRA, J. **Curso de Administração Pública**: foco nas instituições e ações governamentais. São Paulo: Atlas, 2008.

MCNALLY, J. S, CPA. IMA. The COSO Framework & SOX Compliance. **One approach to an effective transition**. 2013.

MEIRELLES, L. H. **Direito Administrativo brasileiro**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELO, D. L. S. *et al.* Controladoria: Um Estudo Bibliométrico Dos Artigos Publicados Em Periódicos Avaliados Pela CAPES. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 5, n. 3, p. 66-82, set./dez. 2013.

MENEZES, N. L. O direito fundamental a duração razoável do processo e a atuação judicial da administração pública brasileira como inspiração a adoção da súmula vinculante (*stare decisis*). **Escola da AGU**, Brasília, v. 3, n. 12, set./out. 2011.

NUNES, A.; HARFOUCHE, A. P. A Reforma da Administração Pública Aplicada ao Setor da Saúde: a experiência portuguesa. : A Experiência Portuguesa. **Revista Gestão em Sistemas de Saúde**, [s.l.], v. 4, n. 2, p. 1-8, 1 dez. 2015. University Nove de Julho. <http://dx.doi.org/10.5585/rgss.v4i2.145>.

OLIVEIRA, A. G.; CATAPAN, A.; VICENTIN, I. C. A Apatia da Participação Política do Povo Brasileiro na Administração e Governança da República: Motivos e Consequências. **Revista Globalización, Competitividad y Gobernabilidad**. v. 9, n. 2, p. 108-123, maio/ago. 2015.

PARAÍBA. Tribunal de Contas do Estado da. **Cartilha de orientações sobre controle interno**. João Pessoa, PB: TCE, Disponível em: <https://tce.pb.gov.br/publicacoes/publicacoes-1/manual-de-orientacoes-aos-presidentes-de-camaras-ano-2017/cartilha-de-orientacoes-sobre-controle-interno.pdf> Acesso em 28Fev. 2020.

PARAÍBA, Controladoria Geral do Estado. **Missão**. Disponível em: <http://www.cge.pb.gov.br/site/paginasub/missao.asp>. Acessado em: 16 fev. 2020.

PEIXE, B. C. S. **Finanças Públicas**: Controladoria Governamental. Curitiba: Afiliada, 2002. 251 p.

PEREIRA, J. M. **Curso de Administração Pública**: foco nas instituições e ações governamentais. São Paulo: Atlas, 2008.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do Trabalho Científico**: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico. 2 ed. Editora Feevale, 2013.

QUEIROZ, M. A. S. **Controle Interno e Controladoria na Administração Pública**: Estudo nas Universidades Federais Brasileiras. 2011. 119 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado Profissional em Administração e Controladoria, Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2011. Disponível em: <[http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/29455/1/2011\\_dis\\_masqueiroz.pdf](http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/29455/1/2011_dis_masqueiroz.pdf)>. Acesso em: 26 nov. 2019.

RIBEIRO FILHO, J. F. *et al.* Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas. **Revista Universo Contábil**, -, v. 4, n. 3, p.48-63, 2008. Disponível em: <<https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/980/734>>. Acesso em: 01 dez. 2019.

SANTOS, L. O. **O Controle Interno e a Gestão Empresarial**: um estudo de caso realizado em uma organização no ramo de mistura de fertilizantes na cidade de Candeias-BA. 47 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Católica do Salvador, Salvador, 2016. Disponível em: <http://ri.ucsal.br:8080/jspui/bitstream/prefix/463/1/TCCLINDIANESANTOS.pdf>. Acesso em: 06 mar. 2020.

SILVA, A. H. C; ABREU, C. L; COUTO, D. C. F. Evolução do controle interno no setor público: um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da Uerj**, Rio de Janeiro, v. 22, n. 2, p. 20-38, 31 ago. 2017.

SILVA, E. L; MENEZES, E. M. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. 4. ed. Florianópolis: UFSC, 2005. 139 p.

SILVA, J. M. S. *et al.* A Importância do Controle Interno na Gestão Pública. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**. Ed. 2, Ano 2, v. 1. p. 20-30, maio 2017.

SILVA, W. C. *et al.* O planejamento estratégico na administração pública: um estudo multicaso. **Revista de Ciências Humanas**, Viçosa, v. 13, n. 1, p. 90-101, jun. 2013.

SOARES, L. L. **Características do sistema de controle interno municipal**: um estudo na Prefeitura Municipal de Ouro Preto. 2012. 96 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administração, Universidade Fumec, Belo Horizonte, 2012.

SOUZA, F. P. O modelo de três linhas de defesa para uma gestão eficaz de riscos no âmbito do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo. **Revista da Controladoria-geral da União**, Brasília, v. 9, n. 15, p. 659-681, jul./dez. 2017.

SUZART, J. A. S.; MARCELINO, C. V.; ROCHA, J. S. As instituições brasileiras de controladoria pública: teoria versus prática. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 14, n. 1, p. 44-56, 2011. Mensal.

TEIXEIRA, E. C. B. **Estudo dos controles internos das instituições de ensino superior públicas do estado do Paraná**. 190 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis e Atuariais, São Paulo, 2008.

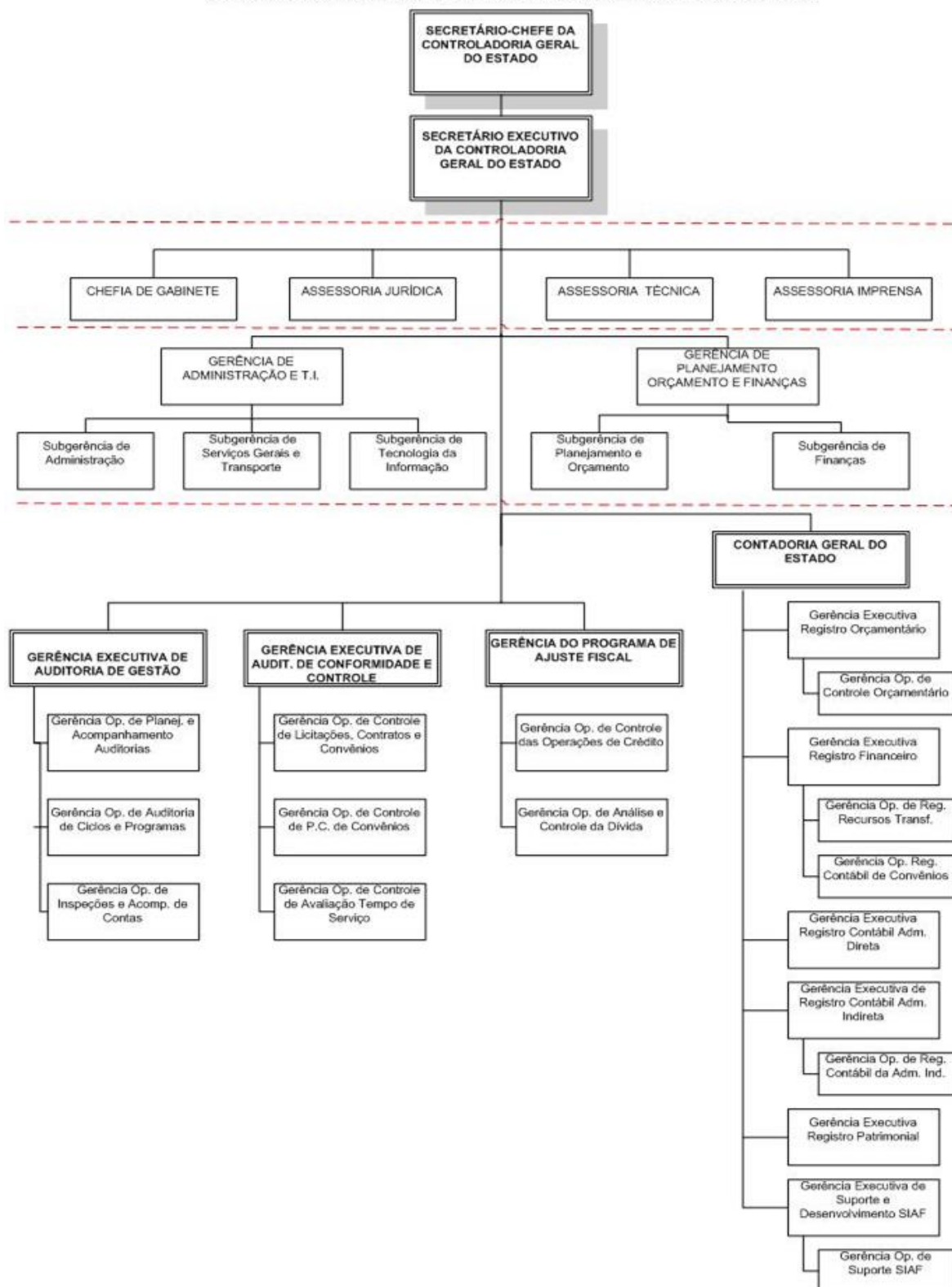
TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (Brasília). **Conhecendo o Tribunal**. 6. ed. Brasília: Método, 2016. 40 p. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/conhecendo-o-tribunal-6-edicao.htm>>. Acesso em: 25 nov. 2019.

TURNER, L; WEICKGENANT, A; COPELAND, M. K. **Accounting information systems: controls and processes**. 3. ed. -: John Wiley & Sons Inc., 2017.

YIN, R. K. **Estudo de caso: Planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. 164 p.

## ANEXO

## ORGANOGRAMA DA CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO



## APÊNDICE

**Objetivo** - Avaliar a utilização do Controle interno na Controladoria Geral do Estado da Paraíba no âmbito do Poder Executivo Estadual.

### • ORIENTAÇÕES PARA PREENCHIMENTO DO QUESTIONÁRIO

O questionário é dividido em quatro partes:

Parte I - Identificação do Respondente;

Parte II - Ferramentas do Sistema de Controle Interno no âmbito do poder executivo estadual;

Parte III - Atividades de Controle;

Parte IV - Tem por objetivo coletar a sua opinião sobre a avaliação do sistema de controle interno, sob a ótica das cinco perspectivas do COSO 2017 na Controladoria Geral do Estado, por meio de frases afirmativas especialmente elaboradas em torno do tema a ser estudado.

O preenchimento da Parte III deve seguir a seguinte legenda:

Legenda do Grau de Concordância	
DT	Discordo Totalmente
D	Discordo
I	Indiferente
C	Concordo
CT	Concordo Totalmente

**Fonte:** Elaboração Própria (2020)

### Parte I - Identificação do Respondente

#### **Idade**

- ☐ 15-26 anos
- ☐ 26-40 anos
- ☐ 40-55 anos
- ☐ 55 anos ou mais

#### **Formação**

- ☐ Ensino Médio Completo
- ☐ Superior Incompleto
- ☐ Superior Completo
- ☐ Pós Graduação
- ☐ Especialização

**Você possui Formação em Ciências Contábeis?**

- ☐ Sim  
☐ Não

**Se a Resposta for "NÃO", qual a sua Formação Superior?**

---

**Setor em que o Respondente Desempenha suas Atividades:**

- ☐ CONTADORIA GERAL DO ESTADO - ADMINISTRAÇÃO INDIRETA  
☐ CONTADORIA GERAL DO ESTADO - PATRIMONIAL  
☐ CONTADORIA GERAL DO ESTADO - ORÇAMENTÁRIO  
☐ GABINETE DA CONTADORIA GERAL DO ESTADO  
☐ AUDITORIA  
☐ CONFORMIDADE  
☐ APOIO  
☐ DÍVIDA PÚBLICA  
☐ ASSESSORIA TÉCNICA E DE CONTROLE INTERNO  
☐ GERÊNCIA ADMINISTRATIVA E DE TI  
☐ GERÊNCIA DE PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E FINANÇAS  
☐ GABINETE DO SECRETÁRIO  
☐ OUTRO

**Quantos servidores trabalham no seu setor?**

---

**Tempo em que o respondente exerce suas atividades na área (em anos):**

- ☐ Até 5 anos  
☐ Entre 5 e 10 anos  
☐ Acima de 10 anos

**O respondente participou de algum evento de capacitação (palestra, congresso, treinamento, curso de especialização, mestrado, doutorado etc.) sobre o tema controle interno?**

- ☐ Sim  
☐ Não

Parte II - Ferramentas do Sistema de Controle Interno no âmbito do poder executivo estadual

**Você tem conhecimento das atividades de controle interno no âmbito do poder executivo estadual?**

- ☐ Sim  
☐ Não

**Na sua visão, onde seu setor se encaixa dentro das três linhas de defesa da CGE/PB, para evitar/minimizar a um nível aceitável que riscos de erros ou fraudes venham ocorrer?**

- ☐ 1º Linha de Defesa (Controles Internos da Gestão - Controles da Gerência).  
☐ 2º Linha de Defesa ( Supervisão, Monitoramento, Controles Financeiros, Segurança, Gerenciamento de Riscos, Conformidade, Qualidade, Inspeção,...)  
☐ 3º Linha de Defesa (Auditoria Interna - Avaliação Independente e objetiva de avaliação e de Consultoria).



**Quanto às funções do Sistema de Controle Interno do Estado, qual das alternativas abaixo se aproxima mais da que você utiliza no seu setor:**

- ☐ Controladoria;
- ☐ Auditoria Interna;
- ☐ Avaliação de Conformidade;
- ☐ Gestão de Riscos;
- ☐ Normatização e Assessoramento no estabelecimento, manutenção, monitoramento e aperfeiçoamento das atividades de controle das entidades.
- ☐ Todas as Funções acima
- ☐ Nenhuma das funções acima

**Na sua visão, como seu setor contribui para reforçar o sistema de controle interno na organização no âmbito do poder executivo estadual?**

---

**Quais as ferramentas de controle interno são utilizadas no seu setor?**

---

**Quais as principais melhorias ocasionadas à CGE/PB pela utilização dos controles internos no seu setor?**

---

**Na sua visão, qual sugestão você daria para melhorar ainda mais o controle interno dentro da CGE/PB no âmbito do Poder Executivo Estadual?**

---

### Parte III – Atividades de Controle

**As Informações sobre a gestão, as normas e diretrizes de controle da sua instituição são divulgadas?**

- ☐ Sim
- ☐ Não

**Caso a resposta seja Sim, como as informações são divulgadas?**

- ☐ A organização divulga as informações a todos os servidores do órgão.
- ☐ A organização divulga as informações a maioria dos servidores do órgão.
- ☐ A organização divulga as informações a alguns dos servidores do órgão.
- ☐ A organização divulga as informações à poucos dos servidores do órgão.
- ☐ A organização não divulga as informações.

**Existe segregação de funções em seu setor? Ou seja, as obrigações são atribuídas ou divididas entre pessoas diferentes dentro de um mesmo processo, com a finalidade de reduzir o risco de erro ou fraude. Por exemplo: mediante a segregação de funções o servidor que empenha não é o mesmo que liquida nem o que paga e nem o que autoriza e revisa essas atividades.**

- ☐ Uma função diferente no mesmo processo é designada a cada servidor.
- ☐ Na maioria dos casos existe segregação de funções.
- ☐ Eventualmente existe segregação de funções.

( ) Raramente existe segregação.

**Em seu setor desenvolvem-se ações de controle nas atividades que são executadas pelos funcionários?**

- ( ) Em todas as atividades.  
 ( ) Na maioria das atividades.  
 ( ) Em algumas atividades.  
 ( ) Em poucas atividades.  
 ( ) Em nenhuma atividade.

**Em seu setor existem roteiros para a execução das atividades?**

- ( ) Para todos os processos dentro da organização.  
 ( ) Para muitos processos dentro da organização.  
 ( ) Para alguns processos dentro da organização.  
 ( ) Para poucos processos dentro da organização.  
 ( ) Para nenhum processo dentro da organização.

Atividades de Controle	<b>A respeito da prevenção e identificação de riscos em atividades e processos em seu setor por meio de trilhas de controle</b>					
	<b>Afirmativas</b>					
		<b>CT</b>	<b>C</b>	<b>I</b>	<b>D</b>	<b>DT</b>
	As trilhas de controle ajudam a identificar e avaliar os riscos nas atividades de controle.					
	Foram feitas trilhas de controle para as tarefas do setor.					
	As atividades em seu setor precisam de trilhas de controle.					
	É mais provável que erros e irregularidades aconteçam e não sejam detectados, sem uma boa trilha de controle.					

Atividades de Controle	<b>Para estabelecer uma trilha de controle, a organização precisa de um manual de políticas e procedimentos que incluam determinados itens</b>					
	<b>Afirmativas</b>					
		<b>CT</b>	<b>C</b>	<b>I</b>	<b>D</b>	<b>DT</b>
	Plano de contas que descreve o objetivo de cada conta contábil geral e suas subcontas respectivas.					
	Uma Descrição completa dos tipos de documentos utilizados em seu setor.					
	Uma Descrição abrangente da autoridade e responsabilidade atribuída a cada indivíduo.					

Atividades de Controle	<b>Sobre políticas e práticas sólidas de pessoal em seu setor analise os questionamentos.</b>					
	<b>Afirmativas</b>					
		<b>CT</b>	<b>C</b>	<b>I</b>	<b>D</b>	<b>DT</b>
	Existem procedimentos específicos para retenção de funcionários competentes.					
	Existem Programas de treinamento que preparam os funcionários para executar suas funções com eficiência.					
	Existe rotação de funcionários-chave em diferentes cargos.					
	Requisito de férias para que todos os funcionários tirem o tempo que ganharam.					

		Revisão regular do desempenho dos funcionários.					
--	--	---	--	--	--	--	--

#### Parte IV – Governança de Risco e Cultura

Governança de Risco e Cultura	Avaliação do sistema de controle interno sob a ótica da Estrutura Integrada (Framework) de 2017.						
	Afirmativas		CT	C	I	D	DT
		Os gestores da CGE-PB devem supervisionar a estratégia e executar responsabilidades de governança de forma a apoiar os administradores em alcançar a estratégia e os objetivos do negócio.	13	11	7	0	0
		A CGE-PB estabelece estruturas organizacionais na busca do atingimento da estratégia e dos objetivos do negócio.	16	6	7	1	1
		A CGE-PB define comportamentos desejáveis que caracterizassem a cultura desejável.	14	5	8	3	1
		A CGE-PB demonstra comprometimento com os valores chave da instituição e transmite para os seus funcionários.	16	8	5	1	1
		A CGE-PB atrai, desenvolve e mantém indivíduos talentosos, alinhado com a estratégia e os objetivos da instituição.	12	5	5	4	5
		A CGE-PB demonstra preocupação com a transparência e a prestação de contas para os seus usuários internos e externos.	16	7	4	2	2

#### Estratégia e Definição dos Objetivos

Estratégia e Definição dos Objetivos	Avaliação do sistema de controle interno sob a ótica da Estrutura Integrada (Framework) de 2017.						
	Afirmativas		CT	C	I	D	DT
		A CGE-PB considera o potencial efeito do risco do negócio no mapeamento de riscos.	11	6	12	1	1
		A CGE-PB define o apetite a risco no contexto de criar, preservar e realizar valor.	12	3	11	3	2
		A CGE-PB avalia alternativas de estratégia e potencial impacto no perfil de riscos.	12	2	15	0	2
		A CGE-PB considera riscos quando estabelece os objetivos do negócio nos vários níveis que alinha e apoia a estratégia.	14	6	8	1	1

#### Desempenho

Desempenho	Avaliação do Sistema de Controle Interno sob a Ótica da Estrutura Integrada (Framework) de 2017.						
	Afirmativas		CT	C	I	D	DT
		A CGE-PB identifica os riscos que impactam o desempenho da estratégia e dos objetivos do negócio.	14	7	8	1	1
		A CGE-PB avalia a gravidade dos riscos.	12	6	10	2	1

	A CGE-PB prioriza riscos como uma base para selecionar respostas apropriadas a riscos.	11	6	12	1	1
	A CGE-PB desenvolve e avalia um portfólio de risco.	9	5	13	3	1

### Revisão

Revisão	Avaliação do Sistema de Controle Interno sob a Ótica da Estrutura Integrada (Framework) de 2017.						
	Afirmativas		CT	C	I	D	DT
		A CGE-PB identifica e avalia mudanças que podem substancialmente afetar a estratégia e os objetivos da instituição.	19	2	8	1	1
		A organização revê o desempenho da entidade e considera riscos.	13	4	11	1	2
		A organização busca aperfeiçoar o gerenciamento de riscos corporativos.	16	4	9	0	2

### Informação, Comunicação e Divulgação

Informação, Comunicação e Divulgação	Avaliação do Sistema de Controle Interno sob a Ótica da Estrutura Integrada (Framework) de 2017.						
	Afirmativas		CT	C	I	D	DT
		A organização impulsiona sistemas de informação e tecnologia para apoiar o gerenciamento de riscos corporativos.	12	6	10	2	1
		A organização usa os canais de comunicação para apoiar o gerenciamento de risco corporativo.	14	2	10	3	2
		A organização comunica risco, cultura e desempenho em vários níveis entre a entidade.	12	2	11	4	2